ȘTIINȚE ECONOMICE

Mihai Aristotel Ungureanu
Mihai Dumitru Nedelescu
Mihai Dragoș Ungureanu

FISCALITATE COMPARATĂ

ȘI TEHNICI DE OPTIMIZARE FISCALĂ

EDITURA UNIVERSITARĂ

Scanned with OKEN Scanner

MIHAI ARISTOTEL UNGUREANU
MIHAI DUMITRU NEDELESCU MIHAI DRAGOŞ UNGUREANU

FISCALITATE COMPARATĂ ŞI TEHNICI DE OPTIMIZARE FISCALĂ

(Ediţie adăugită, actualizată şi îmbunătăţită)

EDITURA UNIVERSITARĂ
Bucureşti, 2017

Scanned with OKEN Scanner

Colecția ȘTIINȚE ECONOMICE

Redactor: Gheorghe Iovan
Tehnoredactor: Ameluța Vișan
Coperta: Monica Balaban

Editură recunoscută de Consiliul Național al Cercetării Științifice (C.N.C.S.) și inclusă de Consiliul Național de Atestare a Titlurilor, Diplomelor și Certificatelor Universitare (C.N.A.T.D.C.U.) în categoria editurilor de prestigiu recunoscut.

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României
UNGUREANU, MIHAI ARISTOTEL
Fiscalitate comparată și tehnici de optimizare fiscală / Mihai Aristotel Ungureanu, Mihai Dumitru Nedelescu, Mihai Dragoș Ungureanu. -
București : Editura Universitară, 2017
Conține bibliografie
ISBN 978-606-28-0641-5

I. Nedelescu, Mihai
II. Ungureanu, Mihai Dragoș

336

DOI: (Digital Object Identifier): 10.5682/9786062806415

© Toate drepturile asupra acestei lucrări sunt rezervate, nicio parte din această lucrare nu poate fi copiată fără acordul Editurii Universitare

Copyright © 2017
Editura Universitară
Editor: Vasile Muscalu
B-dul. N. Bălcescu nr. 27-33, Sector 1, București
Tel.: 021 – 315.32.47 / 319.67.27
www.editurauniversitara.ro
e-mail: redactia@editurauniversitara.ro

Distribuție: tel.: 021-315.32.47 /319.67.27 / 0744 EDITOR / 07217 CARTE
comenzi@editurauniversitara.ro
O.P. 15, C.P. 35, București
www.editurauniversitara.ro

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CUPRINS

Cuvânt înainte 7

I. Sistem fiscal, politică fiscală 9
1.1. Sistemul fiscal – consideraţii generale 9
1.2. Consideraţii privind politica fiscală 16
1.3. Teste grilă 23

II. Sistemul de impozite şi taxe ca rezultat al politicii fiscale 27
2.1. Conţinutul şi rolul sistemului de impozite şi taxe 27
2.2. Criteriile de urmărire a efectelor impozitelor şi taxelor şi formele de manifestare ale acestora 29
2.3. Teste grilă 35

III. Teoria şi practica armonizării fiscale 40
3.1. Armonizarea fiscală versus coordonarea fiscală 40
3.2. Stadiul armonizării fiscale europene 46
3.3. Teste grilă 53

IV. Impozite directe 55
4.1. Impozite directe: definire, clasificare 55
4.2. Dubla impunere internaţională 65
4.3. Studii de caz şi aplicaţii rezolvate sau propuse spre rezolvare 72
4.4. Teste grilă 92

V. Impozite indirecte 95
5.1. Impozite indirecte: conţinut, forme de manifestare 95
5.2. Armonizare fiscală versus concurenţă fiscală 97
5.3. Studii de caz şi aplicaţii rezolvate sau propuse spre rezolvare 109
5.4. Teste grilă 124

VI. Conceptul de optim fiscal în contextul teoriei evaziunii fiscale 128
6.1. Perfecţionarea sistemului fiscal, optimul fiscal 128
6.2. Rezultatele perfecţionării sistemului fiscal 133
6.3. Teste grilă 137

VII. Strategii, proceduri şi tehnici de optimizare fiscală 141
7.1. Optimizarea fiscală tratată din punctul de vedere al statului şi al contribuabililor 141
7.2. Priorităţi ale politicii fiscale pentru perfecţionarea administrării fiscale 145
7.3. Teste grilă 149

VIII. Presiunea fiscală în România versus presiunea fiscală în statele membre ale UE 152
8.1. Conceptul de presiune fiscală, mărimea şi efectele posibile ale acesteia 152
8.2. Indicatori de cuantificare ai presiunii fiscale 158
8.3. Studii de caz şi aplicaţii rezolvate sau propuse spre rezolvare 162
8.4. Teste grilă 165

IX. Rolul legislaţiei în diminuarea şi prevenirea evaziunii fiscale în contextul României de ţară membră a UE 169
9.1. Măsuri legislative privind prevenirea şi combaterea evaziunii fiscale 169
9.2. Consideraţii privind evaziunea fiscală în ţări membre UE 175
9.3. Teste grilă 181

X. Paradisurile fiscale, refugiu sau optimizare? 186
10.1. Paradisul fiscal: definire, caracteristici 186
10.2. Tipuri de societăţi offshore 192
10.3. Teste grilă 196

Bibliografie 198

Anexe 207

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CUVÂNT ÎNAINTE

Lucrarea de faţă este structurată pe zece capitole şi prezintă în cuprinsul său politicile fiscale, pornind de la elementele de teorie şi practică fiscală racordate la politicile concrete din sistemul fiscal românesc, cu raportare la sistemul fiscal european.

În primul capitol, intitulat *Sistem fiscal, politică fiscală*, am evidenţiat, în plan teoretic, interdependenţa *Fiscalitate – Sistem fiscal – Politică fiscală*, am definit noţiunile de fiscalitate şi de sistem fiscal, prezentând structura acestuia din urmă, precum şi noţiunea de politică fiscală la nivelul României, corelată la nivel european.

În capitolul al doilea, intitulat *Sistemul de impozite şi taxe ca rezultat al politicii fiscale*, am prezentat o serie de consideraţii generale privind conţinutul şi rolul impozitelor şi taxelor, precum şi criteriile de urmărire a efectelor acestora şi formele lor de manifestare.

Capitolul al treilea, intitulat *Teoria şi practica armonizării fiscale,* este dedicat explicării noţiunilor de armonizare fiscală, coordonare fiscală şi cuprinde aspecte privind stadiul armonizării fiscale la nivel european.

În capitolele al patrulea şi al cincilea, *Impozite directe* şi, respectiv, *Impozite indirecte* am avut în vedere definirea, conţinutul şi clasificarea impozitelor directe şi dubla impunere internaţională specifică acestora, precum şi conţinutul şi formele de manifestare ale impozitelor indirecte şi problematica armonizării fiscale versus concurenţa fiscală.

Aspecte generale privind perfecţionarea sistemului fiscal, rezultatele acestei perfecţionări şi optimul fiscal sunt tratate în capitolul al şaselea intitulat *Conceptul de optim fiscal în contextul evaziunii fiscale*.

În capitolul al şaptelea, *Strategii, proceduri şi tehnici de optimizare fiscală*, am explicat cele două situaţii posibile de optimizare a sistemului fiscal, respectiv, de pe poziţia statului, pe de o parte, şi din punctul de vedere al contribuabilului, pe de altă parte, precum şi priorităţile politicii fiscale pentru perfecţionarea administrării fiscale.

Capitolul al optulea, *Presiunea fiscală în România versus presiunea fiscală în statele membre ale UE,* este dedicat, în exclusivitate, explicării conceptului de presiune fiscală, mărimea şi efectele posibile ale acestuia şi indicatorii săi de monitorizare şi cuantificare.

În capitolele finale – nouă şi zece – *Rolul legislaţiei în diminuarea şi prevenirea evaziunii fiscale în contextul României de ţară membră a UE* şi *Paradisurile fiscale, refugiu sau optimizare?* sunt prezentate aspecte privind fenomenul de evaziune fiscală la nivel naţional şi european, o serie de măsuri legislative menite să prevină şi să combată cât mai eficient evaziunea şi frauda fiscală, precum şi definirea şi caracteristicile paradisurilor fiscale şi ale societăţilor offshore.

În concluzie, cartea de faţă îşi propune a fi un ghid în formarea studenţilor şi masteranzilor care frecventează cursuri în domeniul economic, precum şi a acelora care doresc să se informeze despre fenomenele fiscale actuale existente la nivel naţional şi internaţional şi care doresc să-şi însuşească o serie de aspecte metodologice şi practice privind politicile şi tehnicile fiscale.

Facem menţiunea că lucrarea actuală are la bază manualul de *Politici şi practici financiare* (partea a II-a), pe structura căruia s-au realizat adăugiri, actualizări şi o diversificare mai complexă a conţinutului.

Autorii

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL I
SISTEM FISCAL, POLITICĂ FISCALĂ

1.1. Sistemul fiscal – consideraţii generale

Fiscalitatea în contextul actual poate fi definită ca un *sistem de reglementări juridice* (legi, hotărâri de guvern, norme, regulamente şi alte dispoziţii legale) *privitoare la asieta impozitelor, taxelor şi altor contribuţii cu caracter fiscal ce alcătuiesc resursele financiare publice ale statului*, respectiv veniturile de natură fiscală ale statului.[1]

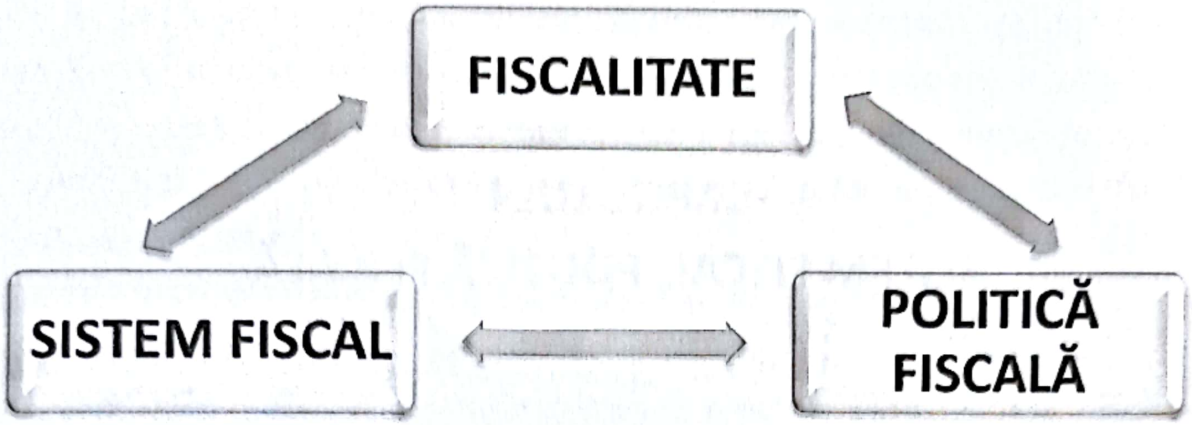
Termenul de fiscalitate are acelaşi sens la nivelul oricărei naţiuni, oricărui stat membru al UE, însă anumite particularităţi privind fiscalitatea, respectiv cele în materie de impozitare şi taxare, se constată doar prin intermediul sistemului fiscal şi al politicilor fiscale practicate.[2]

Sistemul fiscal este tratat în mod diferit în literatura de specialitate, în sensul că unii autori iau în considerare doar impozitele, taxele şi reglementările în definirea acestuia, alţii au în vedere atât sistemul de impozite şi taxe, reglementările fiscale, cât şi mecanismul fiscal (metode, tehnici, reglementări de aşezare a impozitelor şi taxelor).

Schematic, interdependenţa *Fiscalitate – Sistem fiscal – Politică fiscală* se prezintă astfel:[3]

---

[1] Ungureanu, M.A., (coord.), *Politici şi practici financiare*, Editura Universitară, Bucureşti, 2013, pag. 18.
[2] Ibidem, pag.19.
[3] Comaniciu, C., *Orientări în labirintul fiscal*, Ed Universităţii Lucian Blaga Sibiu, 2010, pag.10.



Noi ne situăm pe poziţia finanţiştilor care includ în structura sistemului fiscal următoarele componente:[4]

- *totalitatea impozitelor, a taxelor şi a altor contribuţii* percepute de organele fiscale în baza *reglementărilor juridice*;
- *mecanismul fiscal* ce se referă la asieta sistemului de impozite, taxe şi contribuţii care cuprinde totalitatea metodelor, tehnicilor şi instrumentelor fiscale prin care se asigură: constatarea, dimensionarea, înregistrarea, urmărirea la încasare, executarea prin diferite forme (înştiinţare, poprire, executare silită), a impozitelor, taxelor şi contribuţiilor datorate Bugetului;
- *aparatul fiscal*: administrarea fiscală şi controlul fiscal / inspecţia fiscală. În cazul ţării noastre, în structura Ministerului Finanţelor Publice funcţionează Agenţia Naţională de Administrare Fiscală (ANAF) cu corespondent în teritoriu în cadrul Direcţiilor Generale ale Finanţelor Publice.

Astfel, *sistemul fiscal* reprezintă ansamblul conceptelor de sistem de impozite şi taxe, mecanism fiscal, aparat fiscal la care se adaugă relaţiile, legăturile dintre acestea, precum şi obiectivele sistemului şi modul lor de realizare în scopul asigurării veniturilor financiare publice.

La construcţia unui sistem fiscal se urmăreşte acţiunea a trei funcţii:[5]

---

[4] Vintilă, G., *Fiscalitate, metode şi tehnici fiscale,* Editura Economică, Bucureşti, 2004, pag.12, Topciu, C., Vintilă, G., *Fiscalitate*, Editura Secorex, Bucureşti, 1998.

[5] Brezeanu, P., *Fiscalitate. Concepte. Metode. Practici*, Editura Economică, Bucureşti, 1999.

Scanned with OKEN Scanner

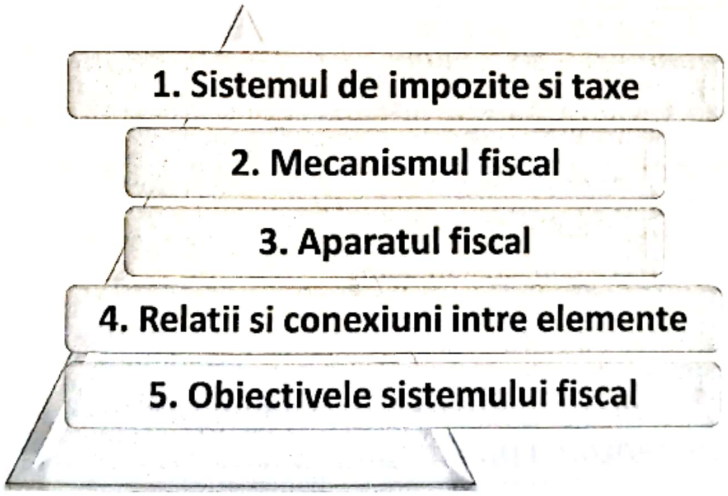
- *Funcţia de finanţare a cheltuielilor publice* – ce are în vedere obiectivul de randament bugetar;
- *Funcţia de redistribuire a veniturilor şi patrimoniilor* – ce urmăreşte obiectivul de echitate fiscală;
- *Funcţia de stabilizare a activităţii economice sau de corectare a dezechilibrelor* – ce urmăreşte obiectivul de eficienţă.

La realizarea funcţiilor sistemului fiscal un rol important îl are găsirea optimului fiscal care presupune: eficienţă, eficacitate, etică, echipă.[6]

Eficienţa şi eficacitatea unui sistem fiscal se apreciază pe baza capacităţii acestuia de a genera efectele scontate. Un impozit eficient este fie un impozit neutru, fie un impozit care transcende cerinţa neutralităţii şi contribuie la atingerea stării de optim la nivelul societăţii.[7]

Pornind de la ipoteza neutralităţii, eficienţa sistemului fiscal se apreciază exclusiv în funcţie de capacitatea acestuia de a finanţa cheltuielile statului, fără ca impozitul să fie folosit ca instrument de influenţare a economiei reale, a repartiţiei avuţiilor sau structurilor sociale.[8]

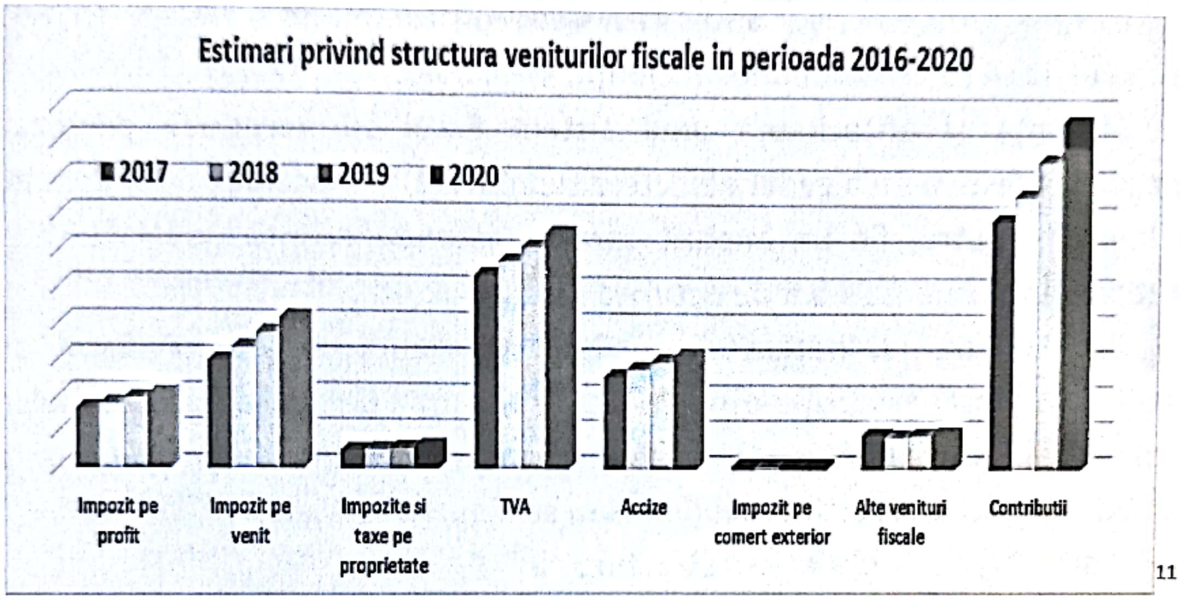
Sistemul fiscal cuprinde în structura sa:[9]


1. Sistemul de impozite si taxe
2. Mecanismul fiscal
3. Aparatul fiscal
4. Relatii si conexiuni intre elemente
5. Obiectivele sistemului fiscal

[6] Comaniciu, C., *Orientări în labirintul fiscal*, Editura Universităţii Lucian Blaga Sibiu, 2010.
[7] Toader, S., *Evaziunea fiscală în România în perioada de tranziţie*, Editura PROUniversitaria, Bucureşti, 2007, pag. 21, citat din, Alexandru, F., *Eficienţă-echitate în materie fiscală*, Tribuna Economică, nr. 22 din 31 mai 2000.
[8] Toader, S., *Evaziunea fiscală în România în perioada de tranziţie*, Editura PROUniversitaria, Bucureşti, 2007.
[9] Văcărel, I., (coord.), *Finanţe publice*, Ediţia a VI-a, EDP, Bucureşti, 2007, pag.388.

Scanned with OKEN Scanner

Prima componentă a sistemului fiscal se referă la sistemul de impozite şi taxe în complexitatea sa, reglementate prin Codul Fiscal. Prin sistemul de impozite şi taxe, statul, pe de o parte, procură resursele băneşti necesare acoperirii cheltuielilor publice, iar, pe de altă parte, impozitele şi taxele pot constitui instrumente de intervenţie a statului în economie sau ca instrument de redistribuire a unei părţi din PIB.[10]



[11]

A doua componentă a sistemului fiscal este reprezentată de mecanismul fiscal care cuprinde totalitatea metodelor, tehnicilor şi instrumentelor fiscale prin utilizarea cărora se asigură asieta impozitelor,taxelor, contribuţiilor şi a altor sume datorate Bugetului public.

A treia componentă a sistemului fiscal se referă la aparatul fiscal care în Romania este organizat la nivel central în cadrul Ministerului Finanţelor Publice (MFP) prin intermediul Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală (ANAF)[12], iar la nivel teritorial prin unităţile descentralizate.

---

[10] Ungureanu, M.A., (coord.), *Finanţe publice – sinteze şi aplicaţii*, Ediţia a III-a, Editura Conphys, Râmnicu Vâlcea, 2009, pag 71.

[11] Date preluate şi prelucrate din *Raportul privind situaţia macroeconomică pe anul 2017 şi proiecţia acesteia pe anii 2018-2020.* www.cdep.ro

[12] ANAF are în subordinea sa, conform legislaţiei în vigoare: Direcţia Generală Antifraudă Fiscală (DGAF); Direcţia Generală a Vămilor (DGV); Direcţia Generală de Integritate (DGI); Direcţia Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (DGAMC); Direcţiile Generale Regionale ale Finanţelor Publice (DGRFP); Unitatea de Imprimerie Rapidă.

Scanned with OKEN Scanner

***

În cele ce urmează vă prezentăm nivelul principalilor indicatori de performanţă ai Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală (ANAF) cu privire la activitatea sa, desfăşurată în perioada 2008 – 2015.

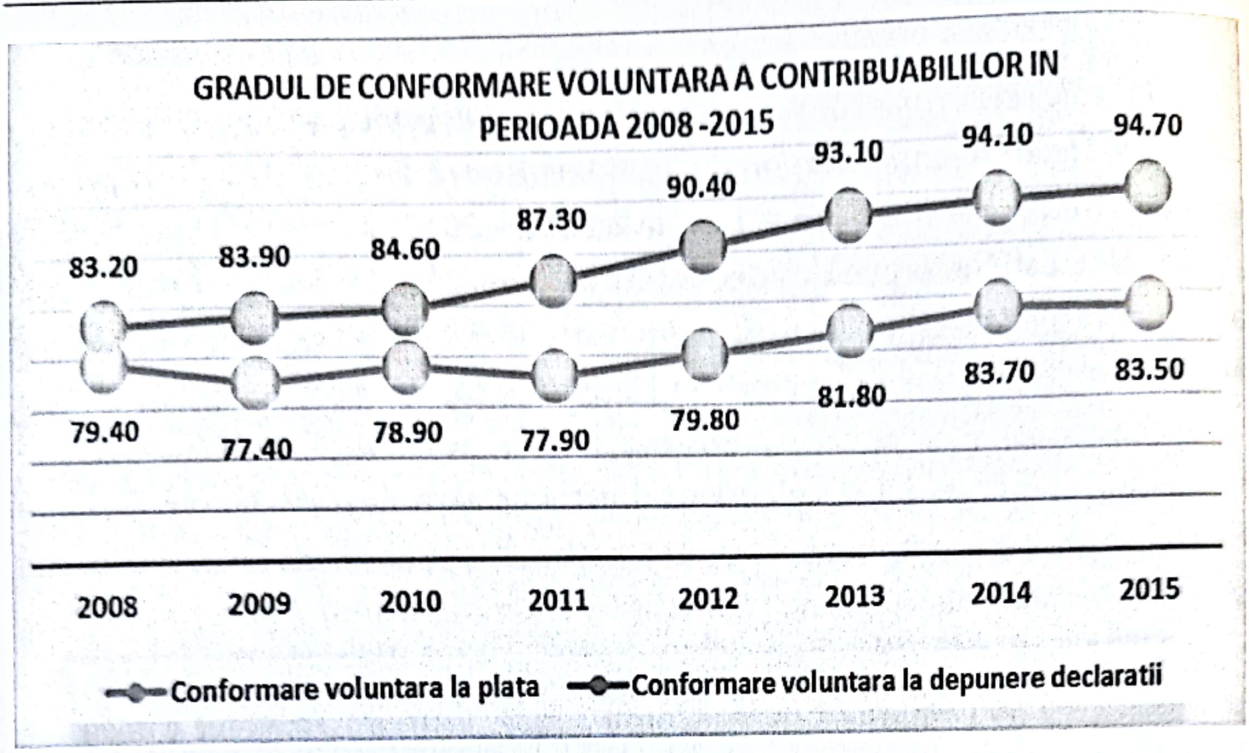
ANAF este un organ de specialitate al administraţiei publice centrale, cu atribuţii în aplicarea politicii de administrare fiscală şi care îşi desfăşoară activitatea în domeniul administrării impozitelor, taxelor, contribuţiilor cu character fiscal şi al altor venituri bugetare potrivit legii, prin intermediul procedurilor de: gestiune, colectare, control fiscal şi dezvoltarea unor relaţii de parteneriat cu contribuabilii. De asemenea, ANAF asigură aplicarea politicii şi reglementărilor în domeniul vamal şi exercitarea atribuţiilor de autoritate vamală, precum şi controlul operativ şi inopinat privind descoperirea, prevenirea şi combaterea oricăror fapte şi acte care au ca efect evaziunea fiscală şi frauda fiscală şi vamală.[13]

INDICATORI DE PERFORMANŢĂ AI ANAF				
	2008	**2009**	**2010**	**2011**
Gradul de încasare a veniturilor bugetare	-	86.9%	92.4%	99.5%
Încasare arierate din executare silită	43.1%	42.6%	-	-
Rata de colectare a arieratelor	-	63.7%	-	-
Gradul de conformare voluntară la plată	79.4%	77.4%	78.9%	77.9%
Gradul de depunere voluntară a declaraţiilor fiscale	83.2%	83.9%	84.6%	87.3%
	2012	**2013**	**2014**	**2015**
Gradul de încasare a veniturilor bugetare	99%	96.9%	98.7%	102.6%
Încasare arierate din executare silită	55.6%	58.3%	53%	49%
Rata de colectare a arieratelor	74.6%	73%	70.7%	70%
Gradul de conformare voluntară la plată	79.8%	81.8%	83.7%	83.5%
Gradul de depunere voluntară a declaraţiilor fiscale	90.4%	93.1%	94.1%	94.7%

Sursa: Date preluate din rapoartele de activitate ale ANAF.

[13] HG 520 din 24 iulie 2013 privind organizarea şi funcţionarea Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală publicată în Monitorul Oficial nr. 473 din 30 iulie 2013.

Scanned with OKEN Scanner



Din acest grafic se poate observa faptul că, în perioada 2008-2015 gradul de conformare voluntară a contribuabililor a prezentat un trend ascendent atât în cazul depunerii declaraţiilor fiscale cât şi în cazul achitării obligaţiilor fiscale către Bugetul General Consolidat al Statului (BGCS). Această evoluţie favorabilă se datorează şi efortului depus de către specialiştii ANAF atât la nivel central cât şi teritorial.

***

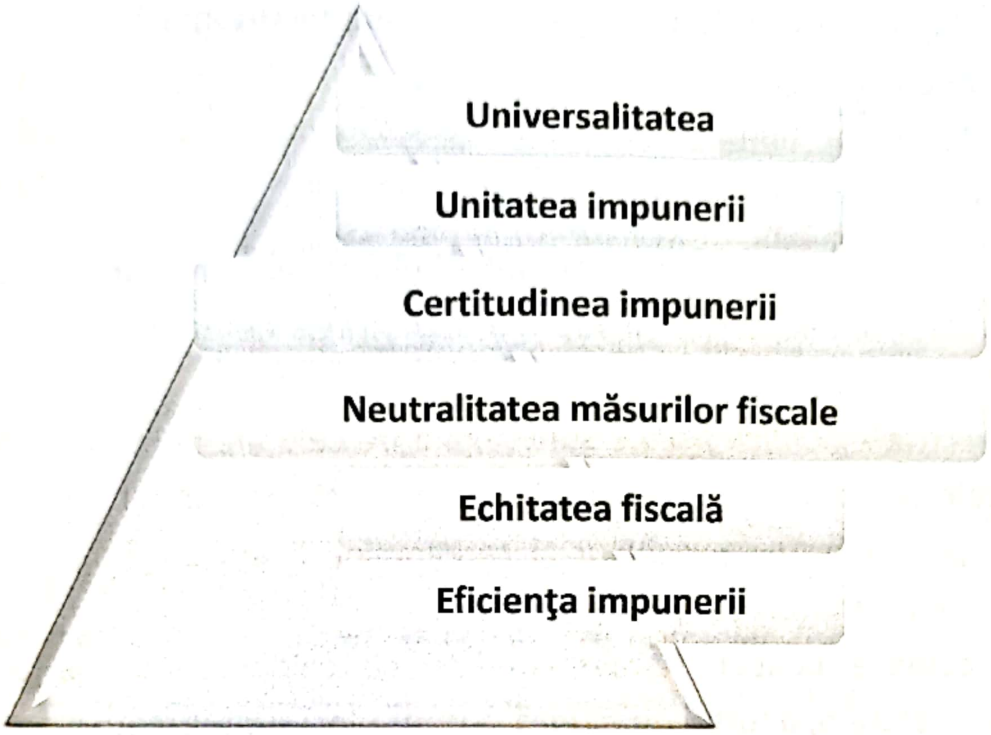
Între primele trei componente ale sistemului fiscal se realizează conexiuni, relaţii care conduc la obiective ce au drept scop şi, respectiv, finalitate realizarea de venituri publice necesare acoperirii cheltuielilor publice atât de necesare bunei funcţionări a oricărui stat la nivelul UE.

Aceste relaţii, conexiuni, precum şi obiectivele sistemului fiscal pot fi considerate ca şi componente ale acestuia, concurând împreună cu primele trei la realizarea veniturilor statului.

Prin cele prezentate mai sus am încercat să clarificăm noţiunea şi conţinutul sistemului fiscal dorind astfel să eliminăm orice confuzie cu sistemul de impozite şi taxe sau cu mecanismul fiscal, acestea reprezentând doar două componente ale sistemului fiscal.

Scanned with OKEN Scanner

Principalele trăsături ale sistemului fiscal sunt: [14]



- *Universalitatea* sistemului fiscal presupune impozitarea tuturor contribuabililor care realizează venituri sau posedă avere.
- *Unitatea impunerii* presupune criterii unitare pentru toţi contribuabilii care deţin acelaşi obiect impozabil.
- *Neutralitatea măsurilor fiscale* în raport cu diferite categorii de investiţii şi capitaluri şi cu forma de proprietate, asigurând condiţii egale tuturor investitorilor.
- *Certitudinea impunerii* presupune elaborarea de norme juridice clare, concrete şi consecvente care să nu conducă la interpretări.
- *Echitatea fiscală* presupune impunerea diferită a veniturilor, în funcţie de mărimea acestora.
- *Eficienţa impunerii* presupune asigurarea stabilităţii pe termen lung a prevederilor legale care reglementează impozitele şi taxele.

[14] Ungureanu, M.A., (coord.), *Politici şi practici financiare*, Ed. Universitară, Bucureşti, 2013.

Scanned with OKEN Scanner

1.2. Consideraţii privind politica fiscală

Politica fiscală presupune ansamblul obiectivelor, măsurilor, normelor, procedurilor, tehnicilor şi instrumentelor reglementate juridic privind sistemul fiscal în complexitatea sa.

Obiectivele politicii fiscale sunt legate de cele ale politicii financiare şi de efectele acesteia asupra activităţii economiei, precum şi de rezultatele obţinute prin folosirea pârghiilor şi categoriilor financiare (impozite, taxe, cheltuieli, împrumuturi etc.).

Obiectivele politicii fiscale corelate cu celelalte politici (bugetară, monetară, valutară, a forţei de muncă, a preţurilor) sunt următoarele:[15]

- creşterea randamentului resurselor fiscal, prin crearea unui sistem fiscal adecvat politicii financiare şi a celei generale;
- realizarea procesului de redistribuire a Produsului Naţional Brut (PNB), pe baza criteriilor de echitate;
- reglarea proceselor economico-sociale în baza obiectivelor politicii financiare şi a celei generale.

În literatura de specialitate s-au identificat trei funcţii ale politicii fiscale intercondiţionate şi corelate cu rolul statului în economie:[16]

- *funcţia de distribuţie* îşi are originea în existenţa unor inegalităţi în repartizarea veniturilor publice şi vizează: *eficienţa*, prin stimularea pentru obţinerea de rezultate, echitate în remunerare; *solidaritate* pentru ajutorarea celor aflaţi în dificultate; creştere economică prin încurajarea obţinerii de profit şi creşterea PIB;

[15] Comaniciu, C., *Orientări în labirintul fiscal*, Editura Universităţii Lucian Blaga, Sibiu, 2010.
[16] Moşteanu, N.R., *Fiscalitate*, Editura Universitară, Bucureşti, 2008, pag.519-520, citat din Musgrave, R.A., Musgrave, P.B., *Public finance in theory and practice*, McGrawHill Book, New York, 1984, pag.6-21.

Scanned with OKEN Scanner

- *funcţia de alocare* presupune intervenţia statului în economie cu ajutorul impozitelor pentru a corecta imperfecţiunile pieţei;
- *funcţia de stabilizare* a vieţii economice este dependentă de politica bugetară şi de politica de dezvoltare regională în sensul că, prin planul financiar anual denumit Buget de Stat, la nivelul României se programează ca peste 90% din totalul resurselor financiare publice să fie format din venituri de natură fiscală, pe de o parte, iar, pe de altă parte, se iau în calcul unele facilităţi fiscale pentru încurajarea unor regiuni slab dezvoltate.

***

Strategia de politică fiscală a Uniunii Europene, conform Comisiei Europene, prevede faptul că *"fiecare stat membru este liber să aplice propriul sistem de impozitare, cu condiția respectării normelor fiscale comunitare"*. Astfel, prioritățile politicii fiscale comunitare sunt: eliminarea obstacolelor de natură fiscală care împiedică activitatea economică transfrontalieră, lupta împotriva concurenței fiscale agresive, a evaziunii și fraudei fiscale și promovarea colaborării la nivelul administrațiilor financiare naţionale, pentru asigurarea controlului și combaterea fraudei.[17]

În ceea ce privește procedura adoptării actelor legislative, caracteristica principală a dispozițiilor fiscale comunitare este aceea că, la nivelul Consiliului, deciziile referitoare la propunerile Comisiei sunt adoptate cu unanimitate de voturi, în timp ce Parlamentul European are doar rol consultativ. De asemenea, în conformitate prevederile din Tratat, măsurile de natură fiscală trebuiesc adoptate cu unanimitate de statele membre.[18]

Politica fiscală este influențată, într-o mare măsură, de jurisprudența Curții Europene de Justiție, iar Parlamentul European dispune, în această privință, doar de dreptul de a fi consultat, excepție făcând aspectele bugetare, în cazul cărora, în calitatea sa de autoritate bugetară, acesta împarte competențele decizionale cu Consiliul Europei.[19]

---

[17] http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/ro, *Site-ul Parlamentului European*.
[18] Ibidem.
[19] Ibidem.

Scanned with OKEN Scanner

***

Politica fiscală a Uniunii Europene reprezintă dreptul şi acţiunile autorităţilor comunitare de a reglementa *unitar* impozitele şi taxele în UE.

În sens restrâns, *politica financiar-fiscală* vizează modul în care se obţin şi se cheltuiesc resursele băneşti constituite în buget si fundamentarea multicriterială a contribuţiilor fiecărei ţări la bugetul UE.[20]

În sens cuprinzător, *politica financiar-fiscală* vizează acţiunile întreprinse în *comun* de către statele membre prin respectarea fermă a unanimităţii, reducând asperităţile dintre ele pentru a realiza, în timp, scopurile formulate în art.2 al Tratatului şi a pune bazele Pieţei Unice, respectiv funcţionării corespunzătoare a acesteia.[21]

Sintetic, sistemul fiscal al Uniunii Europene poate fi urmărit pe o serie de paliere, astfel:[22]

- existenţa unor reguli fundamentale ale UE în domeniul fiscal. Relevante sunt prevederile din Tratat stipulate în articolele: 12, 58, 90, 91, 93, 94, 293;
- stabilirea unor reguli de conduită fiscală (Codul de conduită), obligativitatea schimbului de informaţii şi a asistenţei reciproce în domeniu dintre autorităţile fiscale naţionale, angajamentul statelor ca prin fiscalitate să nu dăuneze competitivităţii în UE şi poziţiilor companiilor europene în competiţia europeană;
- *sistemul comun* de aplicare generalizată a TVA (uniformizarea bazei de impozitare, obligativitatea încadrării cotei între praguri minime şi maxime, desfiinţarea frontierelor fiscale pentru circulaţia intracomunitară a mărfurilor şi serviciilor, generalizarea principiului *destinaţiei,* acţiuni pentru reducerea fraudei şi evaziunii în domeniu, conform Directivei VI şi a celor ulterioare);

---

[20] Tomi A.R., *Aprofundarea armonizării fiscale în Uniunea Europeană - avantaje şi limite,* Romanian Statistical Review nr. 4 / 2011.
[21] Ibidem.
[22] Ibidem.

Scanned with OKEN Scanner

- stabilirea unor reguli comune privind accizele (produsele obligatoriu accizabile, exigibilitatea, nivelurile minime obligatorii ale accizelor, exceptările, regimul suspensiv, scutirile şi altele);
- acţiunile pentru armonizarea fiscalităţii directe printr-un compromis acceptabil între funcţia acestora de *pârghie* financiară şi sursă de încasări bugetare.

***

Rolul Parlamentului European în politica fiscală a UE

În prezent combaterea fraudei şi a evaziunii fiscale, precum și a spălării banilor au devenit prioritare în rândul obiectivelor Parlamentului European (PE). Astfel, Parlamentul European a pus în evidență nevoia stringentă ca Uniunea Europeană (UE) să combată într-un mod cât mai eficient evaziunea fiscală și planificarea fiscală agresivă și să acționeze rapid în direcţia îmbunătățirii cooperării și transparenței, în special prin garantarea faptului că impozitele vor fi achitate de contribuabil acolo unde valoarea a fost creată, acest principiu fiind aplicabil nu doar la nivelul statelor membre ale UE, ci și la nivel global.[23]

De asemenea, Parlamentul European a subliniat în repetate rânduri faptul că adoptarea unor măsuri cu caracter fiscal pentru reducerea datoriilor fiscale globale ale marilor companii în detrimentul statelor reprezintă o practică larg răspândită atât în Europa, cât și în lume. Prin urmare, acesta a solicitat Comisiei Europene să abordeze în mod riguros aspectele privind: impozitarea companiilor, inclusiv armonizarea definițiilor; practicile fiscale dăunătoare și strategiile de planificare fiscală agresivă; cooperarea și coordonarea privind deciziile fiscale; ajutoarele de stat; regimurile fiscale favorabile pentru brevete și invenţii; schimbul cuprinzător, transparent și automat de informații fiscal; realizarea unei baze fiscale consolidată comună; paradisurile fiscale; precum și o serie de propuneri privind numărul european de identificare fiscală.[24]

[23] http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/ro, *Site-ul Parlamentului European*.
[24] Ibidem.

Scanned with OKEN Scanner

Astfel, în 2015, Parlamentul European a adoptat o rezoluţie ce conţine recomandări adresate Comisiei referitoare la favorizarea transparenţei, coordonării şi convergenţei politicilor de impozitare a societăţilor la nivel comunitar, acesta afirmând faptul că sunt necesare o serie de măsuri legislative pentru îmbunătăţirea transparenţei, coordonării şi convergenţei politicilor de impozitare a societăţilor, respectând totodată suveranitatea statelor membre referitor la politica fiscală.[25]

***

Politica fiscală a României se bazează pe ancorarea acesteia în câteva repere economice şi instituţionale esenţiale: echilibru macroeconomic, responsabilitate fiscal-bugetară şi disciplină financiară.

Obiectivele fundamentale privind fiscalitatea sunt reprezentate de simplificarea acesteia şi de crearea predictibilităţii într-un cadru fiscal - bugetar stimulativ pentru dezvoltarea mediului economic privat şi public.

Astfel, *politica fiscală a României prezintă o serie de caracteristici principale*, respectiv:[26]

- fiscalitatea trebuie subordonată obiectivului fundamental al dezvoltării economice;
- viziunea fiscală trebuie să fie una calitativă, să stimuleze mediul economic, investiţiile şi iniţiativa antreprenorială;
- eficienţa cheltuirii banilor publici şi promovarea investiţiilor.

Obiectivele politicii fiscal-bugetare a României, aşa cum se desprind din strategia fiscal-bugetară aferentă perioadei 2017-2019, sunt:[27]

- *Stimularea, consolidarea şi menţinerea unei creşteri economice sustenabile,* de natură a crea premisele unui stat puternic şi proactiv şi pentru a mări încrederea investitorilor în economie.

---

[25] *EP resolution of 16 December 2015 with recommendations to the Commission on bringing transparency, coordination and convergence to corporate tax policies in the UE.* P8_TA(2015)0457. http://www.europarl.europa.eu

[26] Ministerul Finanţelor Publice, *Strategia fiscal bugetară pentru perioada 2016-2018, (decembrie 2015), mfinante.ro*

[27] Ministerul Finanţelor Publice, *Strategia fiscal bugetară pentru perioada 2017-2019, (ianuarie 2017), mfinante.ro*

Scanned with OKEN Scanner

- *Alocarea de resurse financiare pentru susţinerea investiţiilor publice prin prioritizarea investiţiilor semnificative* pentru asigurarea infrastructurii şi serviciilor, pentru îmbunătăţirea calităţii vieţii, *cu efect multiplicator şi aport direct la formarea brută de capital fix.*
- *Crearea unei politici fiscale predictibile pentru susţinerea mediului de afaceri şi stimularea investiţiilor în sectoarele cu valoare adăugată ridicată şi simplificarea fiscalităţii,* pentru a crea premisa unei creşteri economice sustenabile.
- *Măsuri privind stimularea consumului* prin realizarea unor majorări salariale pentru unele categorii de personal din sectorul bugetar, concomitent cu *adoptarea de măsuri pentru asigurarea protecţiei şi securităţii sociale pentru persoane vârstnice, pensionari şi studenţi.*
- Dezvoltarea şi diversificarea *instrumentelor de management ale datoriei publice.*
- *Îmbunătăţirea, aplicarea şi consolidarea guvernanţei bugetare,* creşterea transparenţei şi eficientizarea cheltuielilor publice.

***

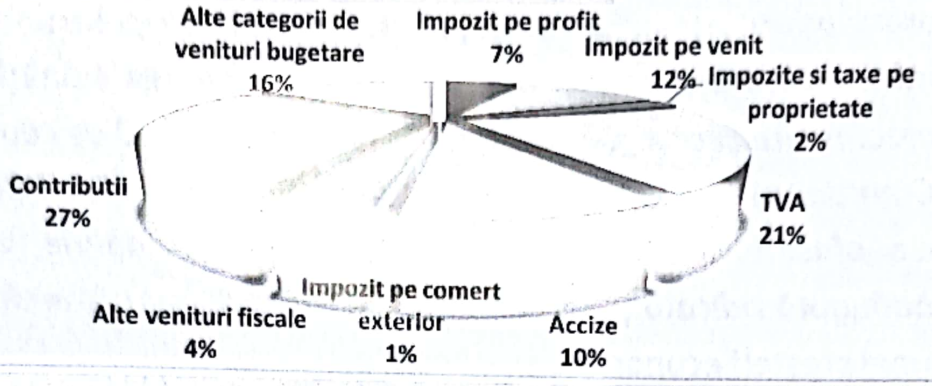
Strategia fiscală a României în cadrul politicii fiscale are menirea de a stimula mediul economic, investiţiile şi antreprenoriatul, de a dinamiza reformele din sectorul public, precum şi de a încuraja comportamentul onest al contribuabililor. De asemenea, strategia fiscală urmăreşte să instituie o nouă abordare a relaţiei stat–contribuabil, bazată pe transparenţă şi corectitudine.[28] Astfel, principiile majore ale acestei reforme fiscale sunt: *transparenţa, simplificarea şi reducerea costurilor de conformare fiscală – la nivelul contribuabililor, şi a costurilor de administrare fiscală – la nivelul autorităţilor publice.*

În cele ce urmează vă prezentăm o serie de previziuni cu privire la structura veniturilor bugetare în Romania pe perioada 2017-2020, aşa cum se desprind din Raportul privind situaţia macroeconomică pe anul 2017 şi proiecţia acesteia pe anii 2018-2020:

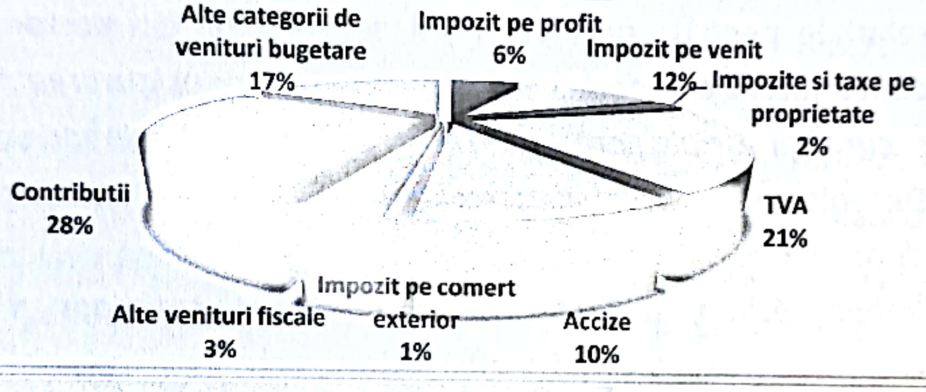
[28] Ungureanu, M.A., (coord.), *Politici şi practici financiare*, Ed. Universitară, Bucureşti, 2013.

Scanned with OKEN Scanner

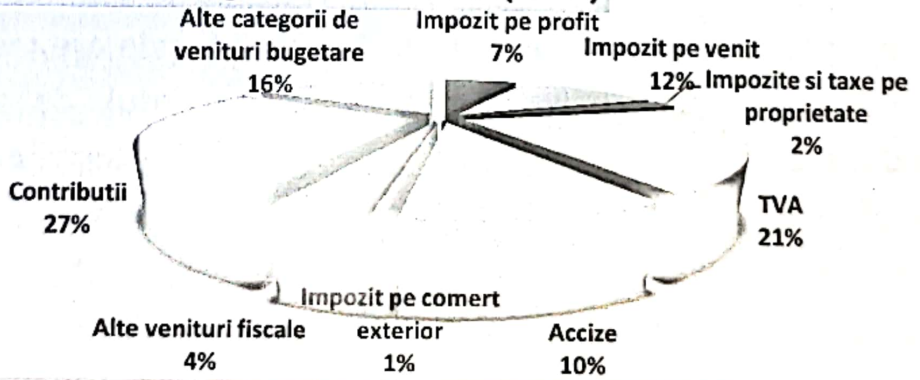
Structura veniturilor bugetare in Romania (2017)



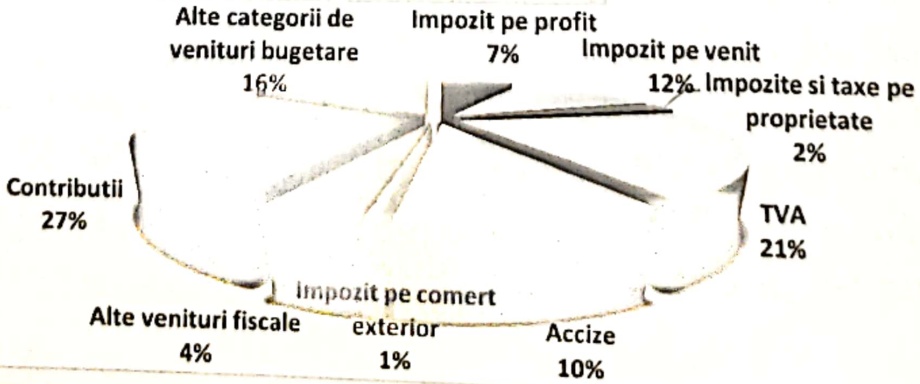
Structura veniturilor bugetare in Romania (2018)



Structura veniturilor bugetare in Romania (2019)



Structura veniturilor bugetare in Romania (2020)



Scanned with OKEN Scanner

Obiectivele fundamentale ale strategiei fiscale a României:[29]

- *un sistem eficient şi transparent al finanţelor publice*, care să conducă la creşterea veniturilor bugetare;
- *asigurarea stabilităţii macroeconomice şi a sustenabilităţii datoriei publice,* prin menţinerea deficitului în trendul de consolidare fiscală;
- *simplificarea sistemului de taxe şi crearea predictibilităţii într-un cadru fiscal-bugetar stimulativ* de dezvoltare a mediului economic;
- *raţionalizarea cheltuielilor şi transparentizarea acestora,* în paralel cu regândirea achiziţiilor publice în baza criteriilor de oportunitate, prioritate şi eficienţă;
- *creşterea calităţii finanţelor publice* prin întărirea disciplinei şi a guvernanţei fiscale şi eliminarea deciziei discreţionare.

1.3. Teste grilă

1. Conceptul de finanţe publice poate fi definit ca:

a. fonduri băneşti aflate la dispoziţia statului;
b. instrumente sau pârghii ale statului folosite pentru orientarea, pe anumite direcţii, a economiei naţionale;
c. act juridic (act de dispoziţie autoritară privind formarea resurselor sau efectuarea cheltuielilor publice de interes general);
d. toate variantele de mai sus.

2. Politica fiscală a statului este o parte componentă a:

a. politicii monetare;
b. politicii financiare;
c. politicii valutare;
d. politicii investiţionale.

[29] Ministerul Finanţelor Publice, *Strategia fiscal bugetară a României, mfinante.ro.*

Scanned with OKEN Scanner

3. Fac parte din categoria pârghiilor economico-financiare utilizate de stat:

1. subvenţiile;
2. emisiunea monetară;
3. sistemul de pensii;
4. accizele;
5. impozitul pe profit;
6. dividendele;
7. primele de export;
8. taxele vamale.

a.2,3,6,7,8; b.4,5,6,7,8; c.1,4,5,7,8; d.2,3,4,5,6;

4. Care din următoarele instituţii publice aplică strategia şi programul politicii financiare a statului în Romania:

a. Guvernul;
b. Parlamentul;
c. Ministerul Finanţelor Publice;
d. Banca Centrală.

5. În sistemul financiar al României sunt incluse:

a. finanţele publice;
b. finanţele publice şi cele private;
c. finanţele private;
d. niciuna din variantele de mai sus.

6. Constă în impunerea, perceperea şi încasarea impozitelor, taxelor şi contribuţiilor prin intermediul unui personal şi a unui aparat specializat:

a. venitul bugetar;
b. fiscalitatea;
c. resursele finanţelor publice;
d. rata fiscalităţii.

Scanned with OKEN Scanner

7. Prin măsuri de politică financiară se poate stabili un raport:

a. raţional între inflaţie şi şomaj;
b. iraţional între inflaţie şi şomaj;
c. raţional între şomaj şi puterea de cumpărare;
d. iraţional între şomaj şi puterea de cumpărare.

8. Ca urmare a prevederilor legii privind finanţele publice, realizarea politicii financiare a statului, în Romania, este asigurată de:

a. Ministerul Finanţelor Publice, conform programului de guvernare acceptat de Curtea de Conturi;
b. Curtea de Conturi şi Ministerul Finanţelor Publice, conform programului de guvernare acceptat de Banca Centrală;
c. Guvernul României, conform programului acceptat de Parlament;
d. Banca Centrală, conform programului de guvernare.

9. Indicați care din sensurile prezentate mai jos corespund noțiunii de finanțe publice:

1. mijloace de intervenție a statului în economie;
2. impozite, taxe şi contribuţii cu caracter fiscal;
3. fonduri bănești aflate la dispoziția statului;
4. resurse bănești prelevate de la contribuabili;
5. metode de gestionare a banului public;
6. relații economice care se stabilesc între instituțiile statului.

a.2, 4, 6; b.1, 2, 4; c.2, 3, 5; d.1, 3, 5.

10. Care din următoarele modalităţi de constituire a resurselor financiare publice au ca efect imediat apariţia inflaţiei:

a. prelevările fiscale;
b. finanţarea prin emisiune monetară fără acoperire;
c. împrumuturile pe termen lung;
d. toate variantele de mai sus.

Scanned with OKEN Scanner

11. Relaţiile financiare publice cuprind următoarele categorii de relaţii:

a. relaţii ce exprimă un transfer de resurse băneşti fără echivalent şi cu titlu nerambursabil;
b. relaţii ce exprimă un transfer de resurse băneşti pe o perioadă de timp determinată, pentru care se percepe contraprestaţie;
c. relaţii ce exprimă un transfer facultativ sau obligatoriu de resurse băneşti în schimbul unei contraprestaţii;
d. toate variantele de mai sus.

12. Noţiunea de finanţe publice, în sens restrâns, cuprinde:

a. relaţii care exprimă un transfer de resurse financiare fără echivalent şi cu titlu nerambursabil;
b. relaţii care exprimă un împrumut de resurse financiare pe o perioadă de timp, pentru care se percepe dobândă;
c. relaţii care exprimă un transfer obligatoriu de resurse financiare, în schimbul unei contraprestaţii care depinde de producerea unui eveniment aleatoriu;
d. relaţii care exprimă un transfer de resurse financiare cu titlu rambursabil în schimbul unei contraprestaţii.

RĂSPUNSURI TESTE GRILĂ			
1	B	7	B
2	B	8	C
3	C	9	D
4	C	10	B
5	B	11	D
6	B	12	A

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL II
SISTEMUL DE IMPOZITE ŞI TAXE CA REZULTAT AL POLITICII FISCALE

2.1. Definirea şi rolul sistemului de impozite şi taxe

Sistemul de impozite şi taxe reprezintă totalitatea impozitelor, taxelor şi a contribuţiilor cu caracter fiscal, instituite la un moment dat într-o societate, care contribuie la formarea resurselor financiare publice ce se regăsesc în Bugetul Statului.

Impozitul reprezintă prelevarea obligatorie a unei părţi din veniturile şi/sau averea contribuabililor persoane fizice şi juridice fără o contraprestaţie imediată sau directă şi nerambursabilă în favoarea Bugetului Statului la termene precis stabilite prin intermediul legislaţiei fiscale.[30]

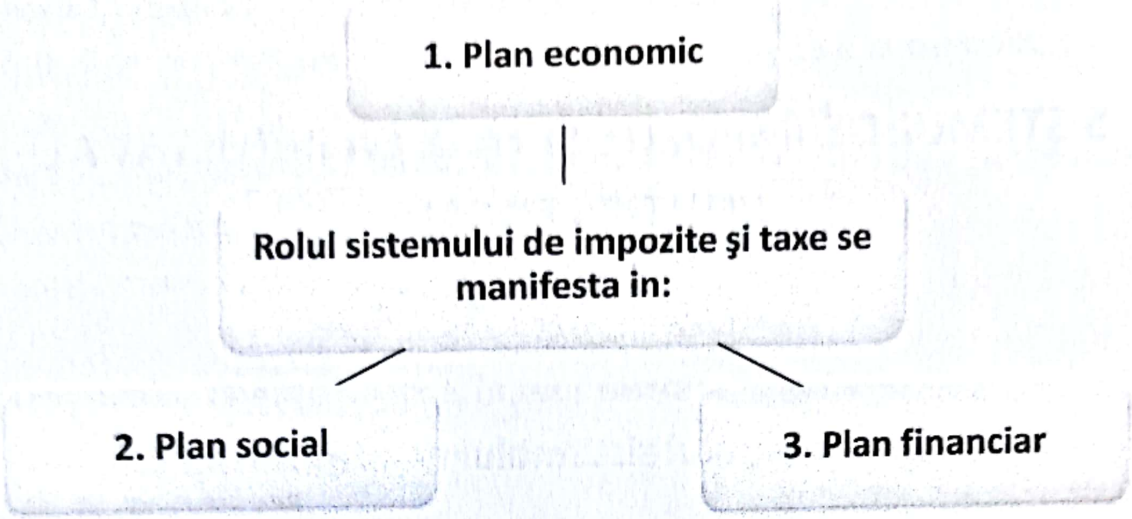
Taxa reprezintă, în general, suma de bani plătită de un contribuabil persoană fizică sau juridică, de regulă, pentru serviciile prestate acesteia de către o instituţie publică sau un serviciu public.[31]

Contribuţiile fiscale prezintă trăsături intermediare între impozite şi taxe şi reprezintă plăţi efectuate de contribuabili în vederea constituirii unor fonduri bugetare speciale (contribuţii cu destinaţie specială).[32]

---

[30] Ungureanu, M.A.., (coord.), *Finanţe publice – sinteze şi aplicaţii*, Ediţia a III-a, Editura Conphys, Râmnicu Vâlcea, 2009, pag.70.
[31] Ibidem, pag. 71.
[32] Comaniciu, C., *Orientări în labirintul fiscal*, Editura Universităţii Lucian Blaga din Sibiu, 2010, pag.64, citat din Talpoş, I., *Finanţele României*, pag.137.

Rolul sistemului de impozite şi taxe se manifestă pe trei planuri: economic, social şi financiar.



Referindu-se la rolul impozitelor, Pierre Lalumière arăta că impozitele pot fi folosite pentru a încuraja (prin exonerare) sau pentru a descuraja (prin suprataxare) o anumită activitate economică.[33] Se referă, desigur, la rolul economic, ceea ce presupune manifestarea sistemului ca instrument de încurajare sau de frânare a unei activităţi economice, de creştere sau de reducere a producţiei sau a consumului unui anumit produs.

Deci, sistemul de impozite şi taxe poate constitui un instrument veritabil de intervenţie a statului în economie (impozitele fiind pârghii financiare de intervenţie ale statului în economia reală).[34]

Pe plan social, rolul sistemului de impozite şi taxe se concretizează prin faptul că, prin intermediul lui, statul procedează la redistribuirea unei părţi din PIB între persoane fizice şi juridice, între grupuri sociale şi indivizi.[35]

Rolul cel mai important se manifestă pe plan financiar, în sensul că prin sistem se procură resursele necesare acoperirii cheltuielilor publice.[36]

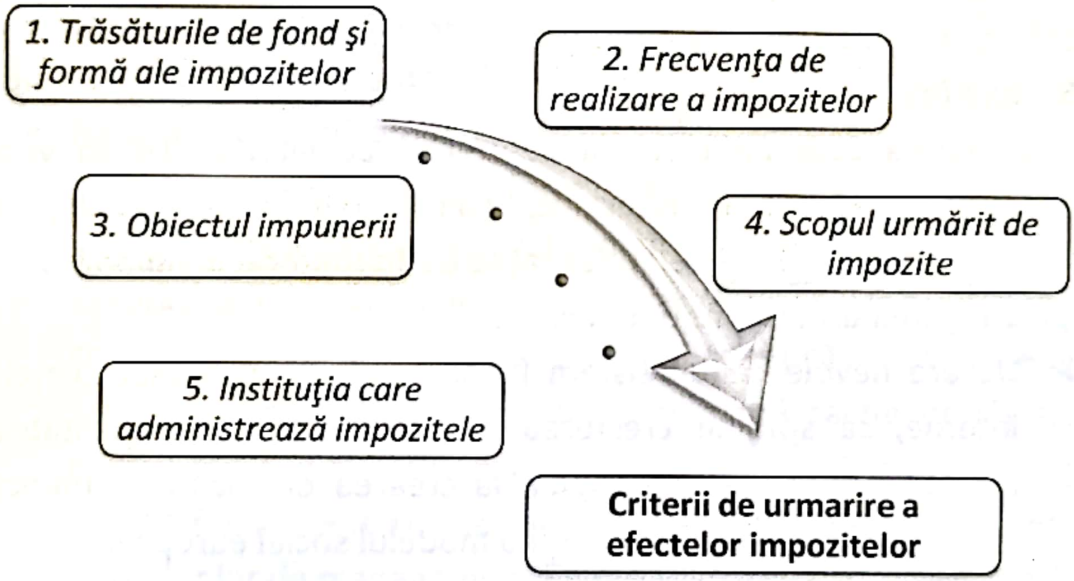
---

[33] Văcărel, I., *Finanţe publice*, Ediţia a VI-a, EDP, Bucureşti, 2007, pag 367.
[34] Ungureanu, M.A., (coord.), *Finanţe publice – sinteze şi aplicaţii*, Ediţia a III-a, Editura Conphys, Râmnicu Vâlcea, 2009, pag 71, citat din, Văcărel, I., (coord.), *Finanţe publice*, Ediţia a VI-a, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 2007, pag. 367.
[35] Ungureanu, M.A., (coord.), *Finanţe publice – sinteze şi aplicaţii*, Ediţia a III-a, Editura Conphys, Râmnicu Vâlcea, 2009.
[36] Ibidem.

Scanned with OKEN Scanner

2.2. Criteriile de urmărire a efectelor impozitelor şi taxelor şi formele de manifestare ale acestora

Pentru a se putea urmări efectele financiare, economice şi sociale ale impozitelor pe baza unor criterii ştiinţifice trebuie avută în vedere tipologia acestora stabilită pe baza unor criterii unanim recunoscute şi acceptate în teoria şi practica fiscală.[37]


1. Trăsăturile de fond şi formă ale impozitelor
2. Frecvenţa de realizare a impozitelor
3. Obiectul impunerii
4. Scopul urmărit de impozite
5. Instituţia care administrează impozitele
Criterii de urmarire a efectelor impozitelor

Aceste criterii se referă la:[38]

1. *trăsăturile privind fondul şi forma impozitelor*: impozite directe şi impozite indirecte;
   - impozite directe (impozite reale: impozit funciar, impozit pe clădiri, impozite personale: pe venit şi pe avere);
   - impozite indirecte (taxe de consumaţie, monopoluri fiscale, taxe vamale, taxe de timbru şi înregistrare).
2. *obiectul impunerii*: impozite pe venit şi impozite pe avere;

[37] Ungureanu, M.A., (coord.), *Politici şi practici financiare*, Ed. Universitară, Bucureşti, 2013.
[38] Ungureanu, M.A.., (coord.), *Finanţe publice – sinteze şi aplicaţii*, Ediţia a III-a, Editura Conphys, Râmnicu Vâlcea, 2009, pag.72-73.

Scanned with OKEN Scanner

3. *frecvenţa de realizare a impozitelor*: impozite permanente şi impozite incidentale;
4. *scopul urmărit de impozite*: impozite financiare şi de ordine;
5. *instituţia care administrează impozitele*: impozite în state de tip federal şi impozite în state de tip unitar.

În practica fiscală internaţională se întâlnesc şase categorii de impozite ca rezultat al clasificării acestora:[39]

1. *impozite pe venit, profit şi câştiguri din capital;*
2. *contribuţii la fondurile de asigurări fiscale;*
3. *impozite pe salarii şi forţa de muncă;*
4. *impozite pe proprietate;*
5. *impozite pe bunuri şi servicii;*
6. *alte impozite.*

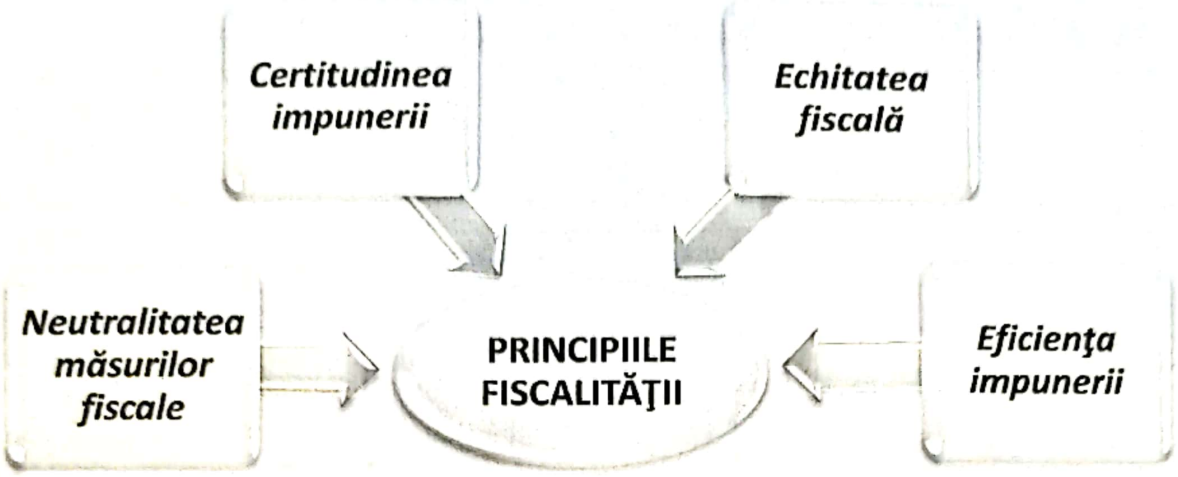
Impozitarea este un element central al activităților UE în vederea construirii unei economii puternice, competitive și echitabile, cu o dimensiune socială clară. Astfel, prioritățile UE în materie de impozitare sunt axate pe atingerea următoarelor obiective: [40]

- UE are nevoie de un sistem fiscal care să corespundă pieței sale interne, să sprijine creșterea economică și competitivitatea, să atragă investiții, să contribuie la crearea de locuri de muncă, să stimuleze inovarea și să mențină modelul social european.
- impozitarea trebuie să asigure venituri stabile în sprijinul investițiilor publice și al politicilor favorabile creșterii, să asigure condiții de concurență echitabile, securitate juridică și birocraţie redusă pentru toţi contribuabilii.
- impozitarea trebuie să facă parte dintr-un sistem fiscal mai amplu în care contribuabilii să aibă încredere, deoarece acesta este corect și răspunde nevoilor socio-economice ale societății.

---

[39] Ungureanu, M.A., (coord.), *Politici şi practici financiare*, Ed. Universitară, Bucureşti, 2013.
[40] Comunicare a COMISIEI EUROPENE către PARLAMENTUL EUROPEAN şi CONSILIU privind *Crearea unui sistem de impozitare a societăților echitabil, competitiv și stabil pentru UE*, http://www.cdep.ro/afaceri_europene/CE/2016/COM_2016_682_RO_ACTE_f.pdf

Scanned with OKEN Scanner



[41]

Sistemul de impozite şi taxe naţional este reglementat prin Codul Fiscal şi are la bază următoarele principii:[42]

- *Neutralitatea măsurilor fiscale* în raport cu diferitele categorii de investitori şi capitaluri, cu forma de proprietate, asigurând condiţii egale investitorilor, capitalului român şi străin.
- *Certitudinea impunerii*, prin elaborarea de norme juridice clare, coerente şi consecvente care să nu conducă la interpretări, iar termenele, modalitatea şi sumele de plată să fie precis stabilite pentru contribuabili, respectiv aceştia să poată urmări şi înţelege sarcina fiscală ce le revine, precum şi să poată determina influenţa deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscal.
- *Echitatea fiscală* la nivelul contribuabililor persoane fizice, prin impunerea diferită a veniturilor, în funcţie de mărimea acestora.
- *Eficienţa impunerii*, prin asigurarea stabilităţii pe termen lung a prevederilor Codului Fiscal, astfel încât aceste prevederi să nu conducă la efecte retroactive defavorabile pentru persoane fizice şi juridice, în raport cu impozitarea în vigoare la data adoptării de către acestea a unor decizii investiţionale majore.

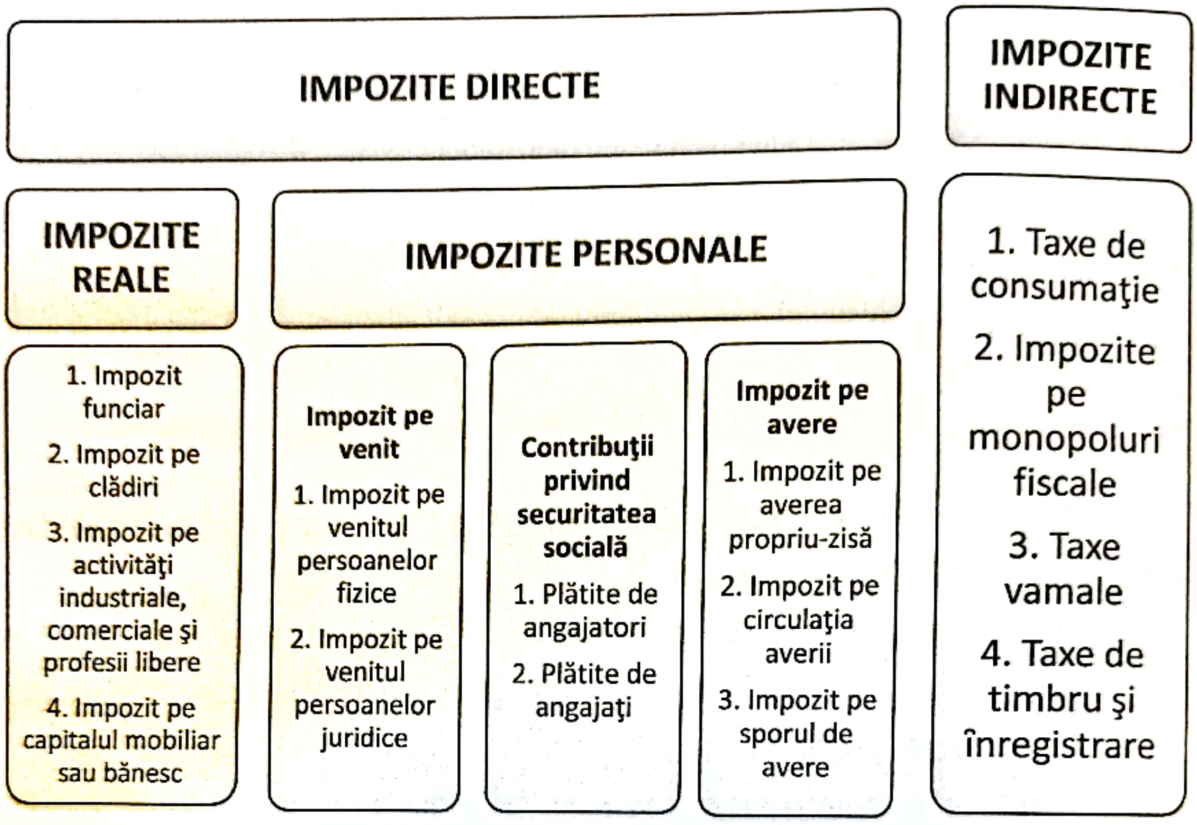
---

[41] Ungureanu, M.D., Nedelescu, D.M., *Fiscalitate*, Editura Universitară, Bucureşti, 2015.

[42] Vintilă, G., *Fiscalitate. Metode şi tehnici fiscale*, Editura Economică, Bucureşti, 2004, pag.14, citat din, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 3.

Scanned with OKEN Scanner

Sistemul de impozite şi taxe românesc, armonizat cu directivele în materie la nivelul UE, după trăsături de fond şi formă, cuprinde:[43]


IMPOZITE DIRECTE
IMPOZITE INDIRECTE
IMPOZITE REALE
IMPOZITE PERSONALE
1. Impozit funciar
2. Impozit pe clădiri
3. Impozit pe activităţi industriale, comerciale şi profesii libere
4. Impozit pe capitalul mobiliar sau bănesc
Impozit pe venit
1. Impozit pe venitul persoanelor fizice
2. Impozit pe venitul persoanelor juridice
Contribuţii privind securitatea socială
1. Plătite de angajatori
2. Plătite de angajaţi
Impozit pe avere
1. Impozit pe averea propriu-zisă
2. Impozit pe circulaţia averii
3. Impozit pe sporul de avere
1. Taxe de consumaţie
2. Impozite pe monopoluri fiscale
3. Taxe vamale
4. Taxe de timbru şi înregistrare

***

În cele ce urmează vă prezentăm un studiu cu privire la structura veniturilor de natură fiscală ce se găsesc în structura Bugetului de Stat în Romania în perioada 2008-2015 aşa cum se desprind din Rapoartele de performanţă ale Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală (ANAF):

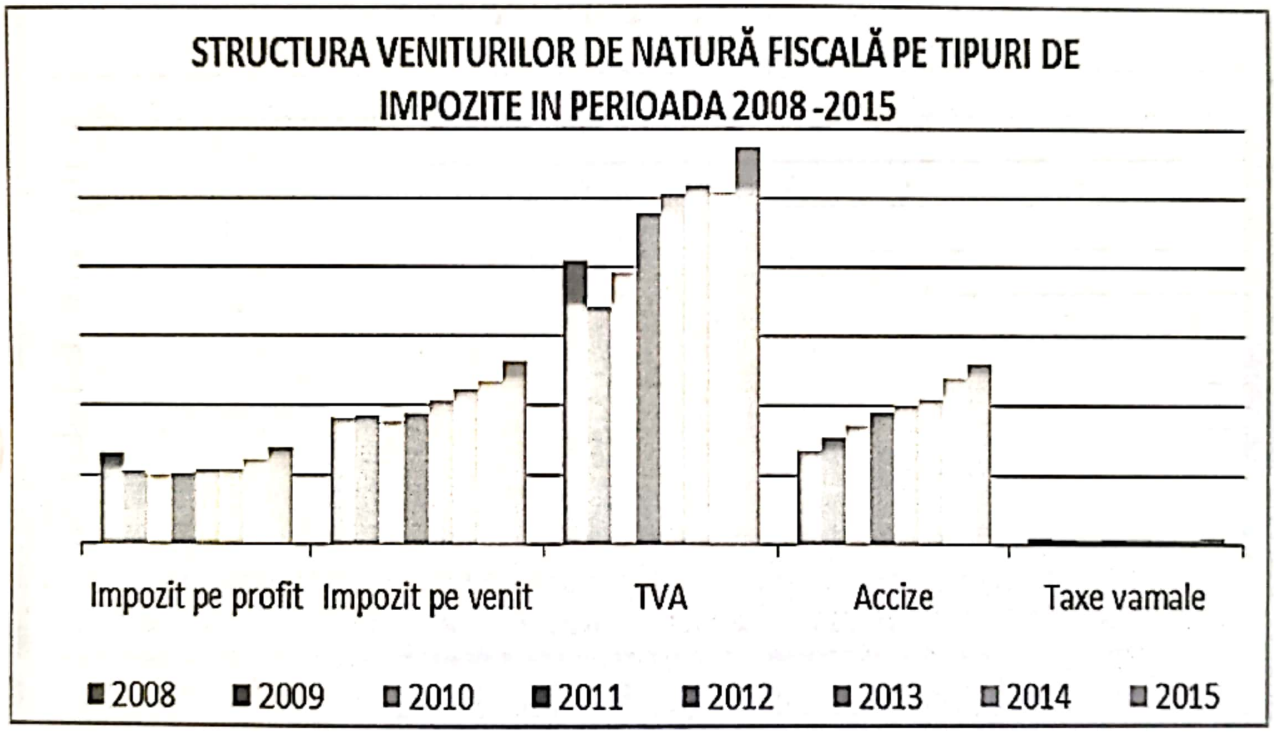
STRUCTURA VENITURILOR DE NATURĂ FISCALĂ PE TIPURI DE IMPOZITE				
(mil lei)	**2008**	**2009**	**2010**	**2011**
Bugetul de stat	**95.305,33**	**86.883,77**	**95.937,64**	**106.357,69**
Impozit pe profit	13.039,90	10.617,13	10.090,86	10.289,20
Impozit pe venit	18.413,86	18.551,35	17.858,28	18.849,42
TVA	40.873,56	34.322,43	39.246,00	47.917,36
Accize	13.660,54	15.518,64	17.247,08	19.025,66
Taxe vamale	970,71	679,35	592,25	669,33

[43] Văcărel, I., (coord.), *Finanţe publice*, Ediţia a VI-a, EDP, Bucureşti, 2007, pag.388.

Scanned with OKEN Scanner

STRUCTURA VENITURILOR DE NATURĂ FISCALĂ PE TIPURI DE IMPOZITE				
(mil lei)	**2012**	**2013**	**2014**	**2015**
Bugetul de stat	**113.952,55**	**117.688,56**	**123.145,68**	**137.461,31**
Impozit pe profit	10.824,70	10.893,18	12.190,29	13.772,65
Impozit pe venit	20.732,37	22.513,95	23.441,72	26.337,85
TVA	50.515,99	51.827,03	50.878,47	57.132,17
Accize	20.171,64	21.016,52	24.000,55	25.918,02
Taxe vamale	707,51	619,98	642,99	815,98

Sursa: Date preluate din rapoartele de activitate ale ANAF.

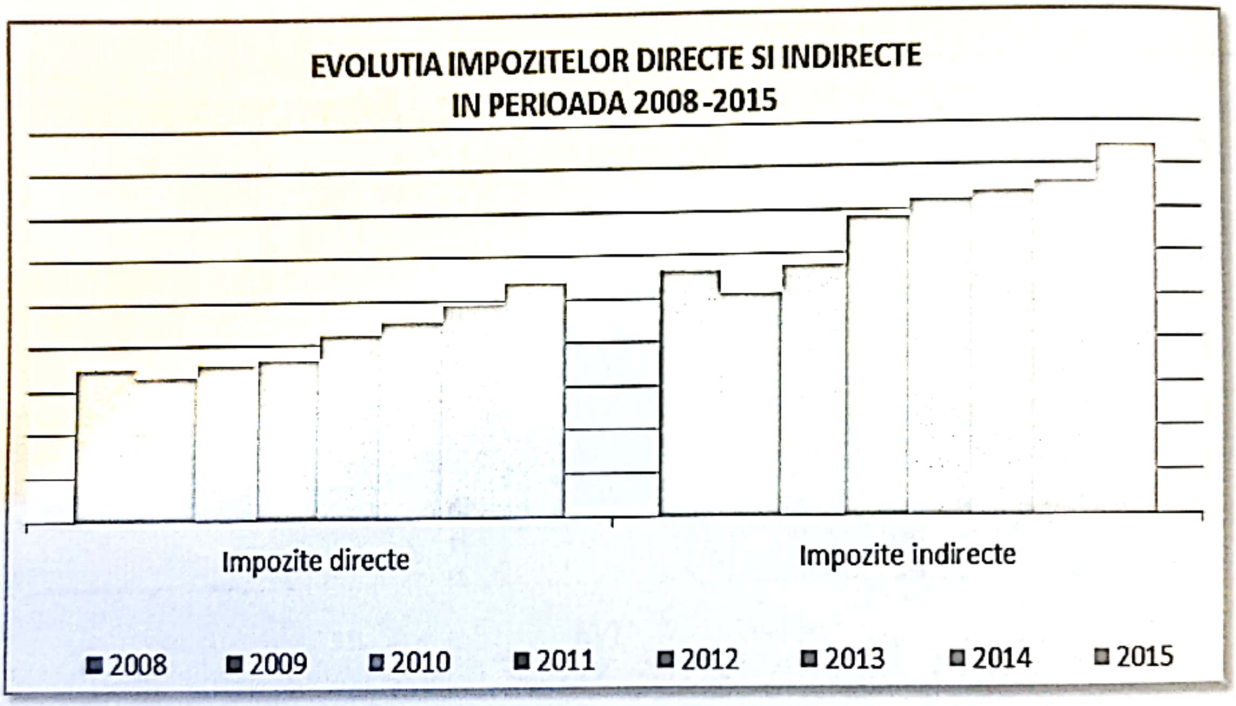


În perioada 2008-2015 în structura veniturilor de natură fiscală ponderea cea mai mare o ocupă *TVA-ul* urmat de *Accize şi Impozitul pe venit*. Cea mai slabă contribuţie la constituirea veniturilor de natură fiscală ale BGCS, în perioada 2008-2015, o înregistrează impozitul pe profit şi taxele vamale. Dacă în cazul *Taxelor vamale* există o explicaţie cu privire la volumul redus de venituri vărsate la BGCS datorită faptului că principalul partener comercial al României îl reprezintă UE, în cazul *Impozitului pe profit* această evoluţie este dificil de explicat din punctul de vedere al autorităţilor fiscale.

Scanned with OKEN Scanner

EVOLUŢIA IMPOZITELOR DIRECTE ŞI INDIRECTE				
(mil lei)	**2008**	**2009**	**2010**	**2011**
Impozite directe	35140,26	32935,28	35739,14	36743,62
Impozite indirecte	56467,11	51176,02	57659,33	68286,35
(mil lei)	**2012**	**2013**	**2014**	**2015**
Impozite directe	42335,07	45302,13	49051,01	53974,50
Impozite indirecte	72102,14	74083,53	76165,01	84639,17

Sursa: Date preluate din rapoartele de activitate ale ANAF.



În perioada analizată (2008-2015) evoluţia impozitelor atât directe, cât şi indirecte este una ascendentă. În intervalul de studiu (2008-2015) se constată faptul că impozitele indirecte ocupă o pondere mult mai mare, decât impozitele directe, în veniturile de natură fiscală ce constituie resursele financiare publice ale Bugetului General Consolidat al Statului (BGCS). Această evoluţie, deloc îmbucurătoare din punct de vedere fiscal, a impozitelor directe este explicată prin faptul că la nivelul economiei reale în perioada analizată nu sa înregistrat o creştere economică reală efectivă care să susţină o creştere a profitabilităţii actorilor economici şi, implicit, a salariaţilor.

Scanned with OKEN Scanner

Astfel, baza de impozitare aferentă impozitului pe profit şi a impozitului pe venit au cunoscut o degradare continuă şi, implicit, s-a înregistrat o scădere a participării acestor impozite la constituirea BGCS. În cazul impozitelor indirecte, această evoluţie ascendentă se datorează majorării cotei de TVA spre finalul perioadei analizare şi modificării nivelului accizelor la o serie de produse cu o pondere crescută în consumul actorilor economici şi al populaţiei.

2.3. Teste grilă

1. În atingerea obiectivelor sale, statul utilizează ca şi pârghii economice:
a. numai impozitele prelevate la buget;
b. numai taxele prelevate la buget;
c. impozitele, taxele şi contribuţiile fiscale prelevate la buget;
d. puterea politică de care acesta dispune.

2. Reprezintă o formă de prelevare a unei părţi din venitul contribuabililor pus la dispoziţia statului, în vederea acoperirii cheltuielilor publice:
a. cheltuielile publice;
b. veniturile publice;
c. impozitele;
d. fiscalitatea.

3. În structura resurselor financiare publice ale unui stat, ponderea cea mai mare o au:
a. transferurile de resurse primite din străinătate;
b. împrumuturile de stat interne;
c. veniturile de la instituţiile publice;
d. veniturile din impozite şi taxe.

Scanned with OKEN Scanner

4. Fac parte din categoria veniturilor publice cu caracter obligatoriu:

a. impozitele şi taxele;
b. veniturile din trezorerie;
c. veniturile realizate prin emisiune monetară;
d. veniturile extraordinare.

5. Sistemul fiscal în structura sa cuprinde:

a. Impozite, taxe şi contribuţii;
b. venituri şi cheltuieli de natură bugetară;
c. preţuri şi tarife;
d. amenzi, penalizări şi sancţiuni.

6. În sistemul de impozite şi taxe, naţional reglementat prin Codul Fiscal, sunt respectate următoarele principii:

1. justeţea impozitului;
2. principiul individualităţii;
3. principiul nediscriminării;
4. principiul neutralităţii;
5. principiul eficienţei;
6. excluderea dublei impuneri;
7. principiul impersonalităţii;
8. principiul forfetării.

a. 1, 6, 8, 5; b. 5. 4, 3, 8; c. 1, 4. 5 ,7; d. 8, 3 ,5 ,7;

7. Impozitele au în comun următoarele elemente:

1. obiectul impunerii;
2. baza de calcul;
3. subiectul impozabil;
4. plătitorul;
5. cota de impozit;
6. termenul de plată;
7. înlesniri acordate:

Scanned with OKEN Scanner

8. drepturile plătitorului;
9. justeţea;
10. obligaţiile plătitorului;
11. sancţiunile.

a. 2, 5, 8,10; b. 1, 2, 3, 9; c. 8. 9, 10, 11; d. 1, 5, 6, 9.

8. Care din următoarele afirmaţii cu privire la impunerea fiscală este adevărată:

a. impunerea fiscală este obligatorie, are titlu definitiv și nerambursabil și este stabilită în corelație cu obligațiile asumate de organul fiscal;

b. impunerea fiscală este obligatorie, are titlu definitiv și nerambursabil și nu presupune contraprestație;

c. impunerea fiscală este personală, are titlu definitiv și nu presupune contraprestație;

d. impunerea fiscală este obligatorie, are titlu definitiv și nerambursabil și presupune prestarea unui anumit serviciu de către organul fiscal încasator.

9. Suma plătită de contribuabil pentru serviciile prestate de o instituţie publică, în favoarea acestuia, poartă denumirea de:

a. taxă;
b. vărsământ;
c. impozit;
d. scont.

10. Impozitele sunt:

1. venituri din capital;
2. venituri de natură fiscală;
3. prelevări din profitul net al regiilor autonome;
4. o prelevare cu titlu obligatoriu;
5. o prelevare cu caracter benevol;
6. o prelevare care presupune o contraprestaţie din partea statului;
7. o prelevare care nu presupune o contraprestaţie din partea statului;

Scanned with OKEN Scanner

8. prelevări pe consum;
9. prelevări pe avere şi pe venit;
10. numai prelevări pe averea persoanelor fizice.

a. 3, 5, 6, 7, 10; b. 2, 4, 7, 8, 9; c. 1, 2, 3, 4, 5; d. 1, 2, 6, 7, 10.

11. Fac parte din categoria veniturilor publice de natură fiscală:

a. veniturile din taxe;
b. veniturile curente;
c. veniturile din capital;
d. veniturile ordinare.

12. În funcție de obiectul impunerii, veniturile fiscale sunt compuse din:

a. impozite pe venit, pe avere și pe consum;
b. impozite directe și indirecte;
c. impozite financiare și de ordine;
d. impozite generale și locale.

13. Care din următoarele afirmații referitoare la cotele de impunere progresive este falsă:

a. pot fi progresive simple;
b. pot fi progresive compuse;
c. se modifică pe măsura modificării bazei de calcul;
d. nu se modifică odată cu modificarea bazei de calcul.

14. Care dintre variante reprezintă enunţul principiului: „Mărimea impozitului datorat de contribuabil trebuie să fie certă, iar termenele, modalitatea şi sumele de plată să fie clare pentru acesta."

a. neutralităţii impunerii;
b. eficienţei impunerii;
c. certitudinii impunerii;
d. echităţii impunerii.

Scanned with OKEN Scanner

15. Care din următoarele afirmaţii este incorectă:

a. un impozit poate fi considerat stabil dacă randamentul său rămâne constant pe tot parcursul ciclului economic;
b. elasticitatea impozitului presupune ca acesta să poată fi adaptat continuu necesităţilor de venituri ale statului;
c. impunerea în cote proporţionale se utilizează numai în cazul impozitelor indirecte;
d. echitatea fiscală cere ca impunerea să fie generală.

16. Repercusiunea impozitelor se poate realiza prin:

1. includerea în preţul de vânzare a mărfurilor, a impozitelor indirecte şi recuperarea lor de la cumpărători în momentul încasării preţurilor;
2. creşterea fiscalităţii;
3. prin cumpărarea, în condiţii favorabile, a mărfurilor la preţuri mai scăzute decât cele de echilibru, ceea ce înseamnă transpunerea unei părţi a impozitelor asupra furnizorilor;
4. scăderea fiscalităţii;
5. modificarea cotelor de impunere;
6. aplicarea cotelor progresive de impunere.

a.1,3; b.2,6; c.3,5; d.4,6.

RĂSPUNSURI TESTE GRILĂ			
1	C	9	A
2	C	10	B
3	D	11	A
4	A	12	A
5	A	13	D
6	C	14	C
7	A	15	C
8	B	16	A

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL III
TEORIA ŞI PRACTICA ARMONIZĂRII FISCALE

3.1. Armonizarea fiscală versus coordonarea fiscală

Chiar dacă fiscalitatea constituie un atribut al suveranităţii naţionale, în condiţiile internaţionalizării schimburilor comerciale, financiare, dar şi a migrării forţei de muncă, politica fiscală a oricărui stat nu poate ţine cont doar de interesul naţional. Această situaţie s-a acutizat odată cu construcţia europeană, în principal prin constituirea pieţei unice şi, ulterior, prin unificarea monetară. În acest context, s-a pus problema armonizării fiscale prin integrarea politicilor fiscale naţionale în politicile UE.[44]

Suveranitatea fiscală se numără printre drepturile fundamentale ale statelor membre ale Uniunii Europene, în domeniu politicilor sectoriale privind fiscalitatea, care au conferit factorilor de decizie europeni competenţe limitate. Deoarece, procesul de elaborare a legislaţiei fiscale comunitare este profund orientat spre asigurarea unei funcţionări eficiente a pieţei unice, armonizarea legislaţiei în legătură impozitarea indirectă a debutat mult mai devreme şi mult mai aprofundat, spre deosebire de armonizarea legislaţiei privind impozitarea directă.[45]

---

[44] Ştefan A.B., *Consideraţii şi argumente privind abordarea armonizării impozitului pe profit, in contextul unei analize comparative a prevederilor codului fiscal român şi a codului general al impozitelor din Franţa*, Curentul Juridic.

[45] http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/ro, *Fişe tehnice privind Uniunea Europeană, Politicile sectoriale, Politica fiscală generală. Site-ul Parlamentului European.*

În prezent, numeroşi specialişti s-au pronunţat în favoarea realizării unei politici fiscale coerente şi centralizate la nivelul UE. Cuvintele-cheie utilizate de cei care consideră că toate statele membre ar trebui să-şi alinieze propriile sisteme fiscale la directivele UE sunt *armonizare şi coordonare.*

Unul dintre argumentele utilizate în favoarea acestei măsuri este acela că UE ar trebui să aibă puterea de a institui şi percepe impozite şi nu doar să formuleze recomandări cu privire la măsurile de politică fiscală[46].

Din cele prezentate se poate constata faptul ca tendinţa generală este spre armonizare, cu pronunţare mai puternică în cazul impozitelor indirecte şi cu diferenţe în privinţa cotelor de impozitare şi de coordonare în cazul impozitelor directe.[47]

***

Armonizarea fiscală este definită ca fiind rezultatul concertat al armonizării structurale şi al armonizării cotelor de impozitare. De asemenea, armonizarea structurală este rezultat al armonizării structurii impozitelor.[48]

Potrivit opiniilor exprimate de CE, funcţionarea unor sisteme fiscale diferite la nivelul statelor membre reprezintă sursa a numeroase probleme:[49]

- fragilizarea încasărilor bugetare, prin pierderi de venituri asociate concurenţei fiscale;
- influenţarea alocării resurselor, cu consecinţe negative pentru valorificarea avantajelor unei pieţe unice, dar şi din punctul de vedere al repartiţiei veniturilor din impozite, care poate dezavantaja anumite state membre în raport cu altele;
- tendinţa de creştere a inechităţii în sistemele fiscale, prin tratamentul privilegiat al bazelor mobile de impunere;
- riscul dublei impuneri.

Problema distorsiunilor generate de impunerea diferită poate fi sintetizată astfel: dacă impozitele sunt mai mari într-o zonă, veniturile vor

[46] Trovato, M., *The Threat of Fiscal Harmonization*, Liberales Institut Paper, 2007.
[47] Ibidem.
[48] Nerudova D., *Tax Harmonization in the EU*, 2008, pag. 90-109.
[49] Matei, Gh., Pîrvu, D., *Controverse faţă de tendinţa de armonizare a impozitelor pe veniturile companiilor în UE*, Economie teoretică şi aplicată, Volumul XVII (2010), No. 8(549).

Scanned with OKEN Scanner

migra către zonele cu fiscalitate redusă, dacă alte considerente economice nu fac mai eficientă păstrarea locaţiei iniţiale. Ţările afectate vor reacţiona fie impunând bariere în calea capitalurilor, fie diminuând nivelul fiscalităţii.[50]

Pentru rezolvarea acestor probleme, s-a afirmat, frecvent, necesitatea armonizării şi coordonării fiscale, primele iniţiative bazându-se pe principiul *top-down* fiind îndreptate către egalizarea ratelor şi bazelor de impunere.

În prezent, diversitatea recomandărilor este, la rândul său, un indiciu grăitor al complexităţii problemelor abordate şi a implicaţiilor contradictorii, care împiedică formularea unor soluţii larg împărtăşite.

Rezistenţa cea mai mare este faţă de iniţiativele de armonizare a impozitelor directe, în raport cu cele indirecte, ca rezultat al gradului diferit de exigenţă cu care cele două tipuri de armonizări sunt prevăzute şi al faptului că, odată armonizate impozitele indirecte, marja de manevră a autorităţilor naţionale în materia impozitării s-a restrâns considerabil, reducând astfel suveranitatea fiscală în cazul unor cedări suplimentare de prerogative.

Armonizarea fiscală are un caracter mult mai pronunţat în domeniul ***impozitelor indirecte.*** Impozitele indirecte necesită un grad mare de armonizare fiscală, întrucât sunt legate nemijlocit de libera circulaţie a produselor şi serviciilor. Impozitarea consumului trebuie să fie neutră, respectiv consumul să nu fie distorsionat de nivelul şi condiţiile de impozitare, diferite.

Întrucât elaborarea reglementărilor de natură fiscală la nivel comunitar este orientată preponderent spre funcţionarea eficientă a pieţei unice, procesul de armonizare a normelor privind impozitele indirecte a debutat mult mai timpuriu şi mult mai profund, spre deosebire de procesul de armonizare al normelor privind impozitele directe.[51]

În cazul impozitelor indirecte s-a reuşit o limitare a cotelor, prin stabilirea unui nivel minim şi maxim de impunere, şi o armonizare a

---

[50] James,S., Oats,L, *Tax harmonisation and the case of corporate taxation*, Revenue LJ, nr.8, 1998.

[51] http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/ro, *Site-ul Parlamentului European*.

Scanned with OKEN Scanner

facilităţilor fiscale şi a conţinutului bazei de impozitare, ceea ce face ca la acelaşi venit brut, cu aceeaşi cotă de impozitare, impozitul să fie acelaşi. Astfel, în ceea ce priveşte domeniul impozitelor indirecte, prevederile din Tratat constituie o bază juridică suficientă pentru armonizare, acţiunea CE fiind semnificativă în materia taxelor vamale, accizelor şi TVA.[52]

În aceste condiţii, armonizarea fiscală presupune adoptarea unor măsuri concrete ce privesc toate componentele unui sistem fiscal: tipul de impozite; mecanismul fiscal; aparatul fiscal; relaţiile şi conexiunile dintre componente. Dar se are în vedere şi faptul că trebuie abordată o manieră mai strictă şi, în acelaşi timp, flexibilă privind reglementările în materie de impozite indirecte.[53]

Din punctul de vedere al ***tipului de impozit*** *vizat, stringenţa armonizării este apreciată diferit, după cum se arată mai jos:*[54]

- cel mai înalt grad de armonizare este necesar în domeniul impozitelor indirecte, deoarece diferenţele între acestea determină preţuri diferite, deci segmentează pieţele naţionale, un rezultat incompatibil cu obiectivul Pieţei Unice.
- impozitele directe, în general, necesită o armonizare limitată/ coordonare, care vizează evitarea discriminării, a dublei impuneri sau a neimpunerii neintenţionate.
- impozitarea veniturilor personale nu reclamă armonizare, cu excepţia unor reguli care să înlăture eventuale efecte restrictive asupra liberei circulaţii a persoanelor, să evite dubla neimpozitare neintenţionată sau să împiedice efectele nedorite ale măsurilor introduse la nivel naţional pentru a preveni *evitarea fiscală*.

De remarcat că această ierarhie nu corespunde preceptelor propuse de *doctrina federalismului fiscal* care presupun ca ratele de impozitare a bazelor

---

[52] Pop, R.V., *Contabilitatea şi fiscalitatea între dependenţă şi deconectare*, teză de doctorat (rezumat), Cluj-Napoca, 2011.

[53] Negrescu, D., Comănescu, A., *Tendinţe de armonizare fiscală la nivelul uniunii europene. Provocări pentru România*, Proiect SPOS 2007 – Studii de strategie şi politici, Studiul nr. 5, Bucureşti, Decembrie 2007.

[54] Ibidem.

Scanned with OKEN Scanner

mobile să fie stabilite la niveluri înalte de decizie, iar cele asupra bazelor imobile la niveluri mai joase.

Poate cel mai important principiu care determină această ierarhie de priorităţi este cel al *subsidiarităţii*.

Implicaţiile ei relevante pentru domeniul fiscal sunt:[55]

- faptul că trebuie luate în considerare externalităţile măsurilor fiscale adoptate la nivel naţional pentru sistemele fiscale ale celorlalţi membri, externalităţi care se manifestă atunci când pot exista *pretenţii* divergente cu privire la aceeaşi bază de impunere;
- faptul că statele membre trebuie să păstreze posibilitatea de a aplica acele impozite şi acele rate de impunere care corespund preferinţelor electoratului;
- faptul că fiecare stat membru trebuie să poată să-şi administreze sistemul fiscal de o manieră independentă, fără să fie nevoie să interacţioneze sistematic cu alte autorităţi fiscale (schimb de informaţii, audituri fiscale transfrontiere etc.).

Din punctul de vedere al ***parametrilor impozitelor***, armonizarea se poate referi la patru aspecte: tipul de impozit, ratele de impunere, bazele de impunere şi modul de administrare a impozitelor.

În general, se consideră că măsurile de armonizare legate de bazele de impunere au prioritate faţă de cele legate de rate. De altfel, în ceea ce priveşte ratele, măsuri de armonizare nu s-au luat decât în cazul impozitelor indirecte, lipsind un *acquis* referitor la ratele impozitelor directe. Această reticenţă ţine de faptul că o armonizare a ratelor este privită drept nepotrivită în condiţiile în care statele membre au caracteristici particulare astfel încât trebuie să poată să utilizeze pârghia fiscală în moduri şi doze diferite pentru a-şi atinge obiectivele economice şi sociale specifice.[56]

***

[55] Sijbren Cnossen: *Tax Policy in the European Union. A Review of Issues and Options*, 2002.
[56] Charlie McCreevy: *Tax harmonisation – No thanks*, European Business Initiative on Taxation, Brussels, 10 November 2005.

Scanned with OKEN Scanner

În cea ce priveşte ***impozitele directe***, preferinţele pentru diferitele modalităţi de armonizare în cadrul UE au evoluat sinuos în decursul timpului.

În mare măsură, acesta este rezultatul modificărilor de percepţie la nivelul unor state membre, care preferă menţinerea unui cât mai înalt grad de suveranitate în domeniu pentru a evita pierderi de venituri ca urmare a concurenţei fiscale şi a cenzurii exercitate de CEJ la adresa încercărilor de combatere a practicilor de *evitare fiscală*.[57]

Conform celor mai recente analize din *Strategia Europa 2020 pentru o creştere inteligentă, durabilă şi favorabilă a incluziunii*, coordonarea mai aprofundată a politicilor fiscale ar putea asigura sprijinul atingerii obiectivelor de politică ale UE prin politica fiscală a statelor membre.[58]

Coordonarea fiscală este specifică impozitelor directe şi vizează crearea unui sistem comun:[59]

- de impozitare aplicabil fuziunilor, scindărilor, cesionărilor de active şi schimburilor de acţiuni între societăţile aparţinând diferitelor state membre ale UE;
- de impozitare a profiturilor între filialele şi societatea mamă;
- de impozitare a dobânzilor şi dividendelor.

Impozitarea directă se referă la impozitarea veniturilor, profiturilor şi a capitalului, acestea putând aparţine persoanelor fizice sau juridice. În ceea ce priveşte impozitul pe veniturile contribuabililor persoane fizice, acesta nu este reglementat în mod explicit prin acte normative (activitatea în acest domeniu bazându-se în general pe jurisprudenţa Curţii Europene de Justiţie). În ceea ce priveşte persoanele juridice, UE şi-a diversificat mai mult politica privind impozitul pe profit, deşi aceasta se axează în mod exclusiv pe măsuri legate de aplicarea principiilor pieţei unice.[60]

În cazul impozitelor directe încă nu s-a trecut la armonizarea legislaţiei, ceea ce conduce la diferenţe mari de la un stat la altul în ceea ce priveşte

[57] Ibidem.
[58] http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/ro, *Site-ul Parlamentului European*.
[59] Pop, R.V., *Contabilitatea şi fiscalitatea între dependenţă şi deconectare*, Teza de doctorat, Cluj-Napoca, 2011.
[60] http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/ro, *Site-ul Parlamentului European*.

Scanned with OKEN Scanner

sensul şi conţinutul fiscal al noţiunilor de: venit brut, contribuţii bugetare, deductibile sau nu din venitul brut, la calculul profitului impozabil; deduceri fiscale; venit impozabil etc.

3.2. Stadiul armonizării fiscale europene

Procesul armonizării fiscale a început în 1957, prin Tratatul de la Roma, în cadrul art. 2 fiind menţionat faptul că obiectivul principal al CE îl reprezintă *„realizarea unei pieţe comune şi apropierea progresivă a politicilor economice ale statelor membre, în vederea promovării în cadrul CE, a dezvoltării armonioase a activităţilor economice, expansiunea continuă şi echilibrată, o creştere stabilă şi accelerată a nivelului de trai şi relaţii mai strânse între statele care îi aparţin"*. [61]

Un prim pas în armonizarea fiscală, a fost reprezentat de raportul Neumark (1962). Domeniul impozitării a rămas, în mare parte, în sfera de decizie a statelor membre. În 1997, s-a iniţiat o amplă dezbatere referitoare la o acţiune coordonată pentru a controla efectele negative ale concurenţei fiscale. Au fost abordate, în special, trei domenii: impozitul pentru societăţile comerciale, impozitarea veniturilor din conturile de economii şi impozitarea redevenţelor între societăţile comerciale.

Pachetul fiscal pentru combaterea concurenţei fiscale dăunătoare:[62]

- un cod de conduită legat de fiscalitatea întreprinderilor (1997);
- un instrument legislativ pentru reducerea distorsiunilor existente în impozitarea efectivă a veniturilor din conturile de economii (*Directiva privind impozitarea conturilor de economii, 2003*);
- un instrument legislativ pentru eliminarea taxelor reţinute la sursă pentru plăţile de dobândă transfrontaliere şi pentru plăţile pentru

[61] Cuzdriorean, D.D., *Dezvoltări şi aprofundări privind relaţia dintre contabilitate şi fiscalitate*, Teza de doctorat, Cluj-Napoca, 2011.
[62] www.infoeuropa.ro/ *Uniunea Europeană, Glosar de termeni A-B.*

Scanned with OKEN Scanner

licenţe de fabricaţie între societăţi comerciale asociate (*Directiva privind plăţile de dobânzi şi de redevenţe, 2003*).

Până în 2001, au fost realizate o serie de progrese care au condus la conturarea şi implicarea proactivă spre armonizarea şi asimetria fiscală. Astfel, după mulţi ani de dezbateri la nivelul UE, a început procesul de realizare a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB),.[63]

În 2004 s-au lansat dezbaterile cu privire la realizarea unei baze fiscale consolidate comune. Obiectivul principal al acestui demers, l-a reprezentat alinierea tratamentului fiscal la nivel de grup, în vederea asigurării transmiterii mai facile a informaţiilor, punctul central reprezentându-l grupurile transfrontaliere (Schoen, 2007), dar şi uniformizarea relaţiei dintre contabilitate şi fiscalitate.[64]

Problema procedurilor fiscale[65] a fost mai puţin abordată, astfel că, abia în 2008 a început să se pună accentul pe această problemă, iar în 2009 s-a propus o îmbunătăţire a reglementărilor comunitare. Cu toate acestea, respectivele dispoziţii, chiar dacă reprezintă un prim pas către îmbunătăţirea procedurilor de armonizare a normelor aplicabile, s-au dovedit insuficiente pentru a răspunde cerinţelor pieţei interne, aşa cum a evoluat aceasta în ultimii 30 de ani.

Toate administraţiile au ca obiect prioritar creşterea nivelului conformării voluntare, respectiv îndeplinirea voluntară a obligaţiilor declarative şi de plată. Credem că suntem la momentul în care administraţia fiscală română trebuie să facă paşi repezi pe această cale şi să încerce să accelereze aplicarea instrumentelor şi tehnicilor conformării fiscale, dacă doreşte să devină performantă şi eficientă.

Totuşi, atunci când obligaţiile bugetare nu sunt îndeplinite, administraţiile fiscale dispun de mijloace specifice pentru a obţine realizarea

---

[63] Cuzdriorean, D.D., *Dezvoltări şi aprofundări privind relaţia dintre contabilitate şi fiscalitate*, Teza de doctorat, Cluj-Napoca, 2011.
[64] Schoen, W. (2007), *Group Taxation and the CCCTB*, Tax Notes International, vol.48, no.11.
[65] Pop, R.V., *Contabilitatea şi fiscalitatea între dependenţă şi deconectare*, Teza de doctorat, Cluj-Napoca, 2011.

Scanned with OKEN Scanner

acestora prin mijloace mai mult sau mai puţin coercitive, pentru că neplata unui impozit la scadenţă reprezintă un risc al nerecuperării definitive.

Pentru a pune în practică procedurile adecvate, la momentul oportun şi cu un maxim de randament, practica europeană a dezvoltat instrumente fondate pe metodele de analiză a riscului, de reorganizare a misiunii de colectare şi/sau de executare silită a impozitelor prin punerea în practică a structurilor specializate. (Pop,2011)

În ceea ce priveşte fiscalitatea în România se apreciază că există un sistem de impozite şi taxe competitiv, cota unică de impozit de 16% sugerând un climat propice pentru companii sau investitori. Cu toate acestea, sistemul de impozite şi taxe pierde din competitivitate, date fiind frecvenţa schimbărilor legislative, zonele neclare, contradictorii sau insuficient reglementate şi ineficienţa aparatului administrativ şi judiciar.[66]

În acest sens, în strategia de viitor pot fi luate în calcul următoarele:[67]

1) privind fiscalitatea, cota unică – acordarea echitabilă şi stimulativă a deducerilor şi facilităţilor fiscale; (Pop, 2011)

- extinderea măsurilor de simplificare a TVA în vederea reducerii evaziunii fiscale şi perfecţionarea sistemului de contribuţii sociale;
- introducerea reglementărilor privind holdingurile cu efecte în atragerea capitalului străin, dar şi în relaţia dintre contabilitate şi fiscalitate;
- extinderea în cadrul grupului fiscal a reglementărilor referitoare la transferuri de afaceri, amortizarea contabilă şi fiscală, generalizarea amortizării accelerate.

Pe de altă parte, implementarea unei strategii de reducere treptată a contribuţiilor sociale poate deveni un instrument fiscal de stimulare a competitivităţii României, încurajând atracţia şi menţinerea forţei de muncă calificate şi a liberei circulaţii a forţei de muncă la nivel european.

b) privind procedura fiscală (Pop, 2011)

- simplificare şi stabilitate legislativă pentru mediul de afaceri;

[66] Ibidem.
[67] Ibidem.

Scanned with OKEN Scanner

- înlăturarea formelor de discriminare dintre stat şi contribuabil fie prin eliminarea lor, fie prin introducerea lor şi în sarcina statului în cazul neîndeplinirii obligaţiilor de rambursare/restituire în termen;
- reglementarea modului de stingere a obligaţiilor fiscale principale (debite) şi accesorii (majorări, penalităţi, dobânzi);
- simplificarea sistemului declarativ, cu termene de depunere diferenţiate în funcţie de mărimea contribuabililor şi a obligaţiilor fiscale;
- reglementarea în cele două Coduri fiscal şi de procedură fiscală a noţiunilor, termenilor şi expresiilor într-o concepţie unitară prin standardizarea noţiunilor şi eliminarea paralelismelor, exprimărilor confuze, neclare şi ambigue;
- reglementarea unei probleme într-un singur loc, fiecare obligaţie bugetară trebuie să fie reglementată distinct, clar, precis şi complet la modul imperativ, fără trimiteri la alte prevederi legale următoare;
- punerea de acord a normelor metodologice cu prevederile din legislaţia de bază (cod fiscal, cod procedură fiscală);
- eliminarea suprapunerilor în verificarea contribuabililor şi aplicării diferenţiate a legislaţiei fiscale în cazuri similare;
- modernizarea şi îmbunătăţirea infrastructurii administraţiei fiscale.

Îmbunătăţirea relaţiei dintre autorităţi şi contribuabili trebuie să aibă la bază un proces continuu de schimbare a atitudinii autorităţilor, precum şi dezvoltarea expertizei şi chiar o specializare a acestora.

Flexibilitatea şi transparenţa unei astfel de relaţii necesită o mai bună formalizare legislativă a drepturilor şi obligaţiilor dintre părţi şi posibilitatea negocierii şi medierii directe între contribuabil şi autoritatea fiscală.

Capacitatea administrativă împreună cu procedura fiscală reprezintă principalele platforme care necesită reformare. Reformarea aparatului birocratic şi îmbunătăţirea transparenţei autorităţilor sunt imperativ necesare în premisele funcţionării normale a economiei.

***

Scanned with OKEN Scanner

Realizări cu privire la stadiul armonizării în cadrul politici fiscale a UE

Conform *Rapoartelor de activitate în domeniul fiscal* ale CE, realizările UE în domeniul politicii fiscale şi aspectele care trebuie abordate sunt:[68]

- Lupta împotriva evaziunii şi fraudei fiscale vizează impozitarea directă şi indirectă şi se bazează în mod special pe schimbul de informaţii. Anual în UE, se înregistrează pierderi semnificative cauzate de evaziunea şi frauda fiscală, ceea ce reprezintă o pierdere substanţială de venituri de natură fiscală şi o ameninţare în ceea ce priveşte concurenţa loială. Astfel, pentru combaterea acestor fenomene, CE a elaborat un *Plan de acţiune*[69] şi două recomandări, privind *planificarea fiscală agresivă* şi *promovarea unei bune guvernanţe în materie de impozitare*;
- În 2013, Consiliul a adoptat o serie de concluzii privind evaziunea şi frauda fiscală, care evidenţiază necesitatea demarării unor acţiuni comune atât la nivel naţional şi comunitar cât şi mondial şi confirmă sprijinul pentru activităţile din G8, G20 şi OCDE privind schimbul automat de informaţii. În acest sens, Consiliul a discutat şi problema revizuirii *Directivei referitoare la impozitarea economiilor* în scopul lărgirii sferei de aplicare, avându-se în vedere includerea tuturor tipurilor de venituri din economii, dar, şi a produselor generatoare de dobânzi;
- În 2014, Consiliul modifică *Directiva privind impozitarea economiilor,* lărgind astfel domeniul de aplicare al actelor normative pentru eliminarea lacunelor legislative, consolidând legislaţia UE cu privire la schimbul de informaţii privind veniturile din economii, permiţând astfel statelor membre să combată mai eficient evaziunea şi frauda fiscală;

[68] http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/ro, *Site-ul Parlamentului European.*

[69] *Communication from the Commission to the European Parliament and the Council: An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion.* COM_COM(2012)0722. www.europarl.europa.eu.

Scanned with OKEN Scanner

Realizări cu privire la stadiul armonizării în cadrul politici fiscale a UE

Conform *Rapoartelor de activitate în domeniul fiscal* ale CE, realizările UE în domeniul politicii fiscale şi aspectele care trebuie abordate sunt:[68]

- Lupta împotriva evaziunii şi fraudei fiscale vizează impozitarea directă şi indirectă şi se bazează în mod special pe schimbul de informaţii. Anual în UE, se înregistrează pierderi semnificative cauzate de evaziunea şi frauda fiscală, ceea ce reprezintă o pierdere substanţială de venituri de natură fiscală şi o ameninţare în ceea ce priveşte concurenţa loială. Astfel, pentru combaterea acestor fenomene, CE a elaborat un *Plan de acţiune*[69] şi două recomandări, privind *planificarea fiscală agresivă* şi *promovarea unei bune guvernanţe în materie de impozitare*;
- În 2013, Consiliul a adoptat o serie de concluzii privind evaziunea şi frauda fiscală, care evidenţiază necesitatea demarării unor acţiuni comune atât la nivel naţional şi comunitar cât şi mondial şi confirmă sprijinul pentru activităţile din G8, G20 şi OCDE privind schimbul automat de informaţii. În acest sens, Consiliul a discutat şi problema revizuirii *Directivei referitoare la impozitarea economiilor* în scopul lărgirii sferei de aplicare, avându-se în vedere includerea tuturor tipurilor de venituri din economii, dar, şi a produselor generatoare de dobânzi;
- În 2014, Consiliul modifică *Directiva privind impozitarea economiilor,* lărgind astfel domeniul de aplicare al actelor normative pentru eliminarea lacunelor legislative, consolidând legislaţia UE cu privire la schimbul de informaţii privind veniturile din economii, permiţând astfel statelor membre să combată mai eficient evaziunea şi frauda fiscală;

[68] http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/ro, *Site-ul Parlamentului European.*

[69] *Communication from the Commission to the European Parliament and the Council: An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion*. COM_COM(2012)0722. www.europarl.europa.eu.

Scanned with OKEN Scanner

- Consolidarea cadrului legislativ comunitar privind impozitarea societăţilor, referitoare, în special, la planificarea fiscală agresivă (tranzacţii care presupun preţuri de transfer şi plăţi realizate în cadrul grupului), prevenirea concurenţei fiscale dăunătoare şi respectarea legislaţiei în materie de TVA pot contribui la eliminarea lacunelor existente în materie de impozitare. Până în prezent s-au realizat progrese în ceea ce priveşte tratamentul fiscal al plăţilor efectuate în cadrul grupului şi în ceea ce priveşte tranzacţiile care presupun preţuri de transfer. Astfel, implementarea unei baze fiscale comune consolidate a societăţilor poate elimina anumite lacune care permit realizarea unei planificări fiscale agresive, precum şi eliminarea majorităţii obstacolelor fiscale care afectează piaţa unică;[70]
- Pe plan internaţional, s-au înregistrat o serie de progrese privind schimbul de informaţii prin semnarea Acordului din 2014 de punere în aplicare a noului Standard OCDE privind schimbul automat de informaţii cu character fiscal (AEOI) care autorizează schimbul de informaţii dintre cele 50 de state semnatare, printre care 28 sunt state membre ale UE. Legea conformităţii fiscale a conturilor străine (FATCA) adoptată în 2010, în SUA, conţine elemente comune cu Standardul elaborat de OCDE. Astfel, statele membre vor pune în aplicare AEOI din 2017 în baza Directivei revizuite privind cooperarea administrativă, care va transpune Standardul OCDE privind AEOI în legislaţia comunitară;
- Planul de acţiune al G20/OCDE privind erodarea bazei impozabile şi transferul profiturilor (BEPS) urmăreşte eliminarea lacunelor existente în sistemele fiscale naţionale, exploatate de companiile multinaţionale în vederea evitării plăţii impozitelor sau a reducerii veniturilor impozabile. În 2015, OCDE a elaborat un pachet final cu

[70] *Communication from the Commission to the European Parliament and the Council A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action.* COM_COM(2015)0302. www.europarl.europa.eu.

Scanned with OKEN Scanner

privire la BEPS, menit să reformeze sistemul fiscal internațional pentru combaterea eludării fiscale. Astfel, G20 a adoptat un pachet de reforme privind sistemul fiscal internațional referitor la combaterea practicilor de eludare fiscală ale companiilor multinaționale. În 2016, Comisia a propus noua *strategie a UE privind impozitarea eficace*;[71]

- Printre inițiativele strategice privind impozitarea directă se pot enumera: o *propunere cu privire la taxa pe tranzacțiile financiare*;[72] o Directiva cu privire la impozitarea indirectă a majorărilor de capital; negocieri cu statele terțe referitor la acordurile privind impozitarea veniturilor din economii, în vederea asigurării unui grad crescut de respectare a obligațiilor fiscale și al îmbunătățiri schimbului automat de informații, în contextul punerii în aplicare a noului Standard OCDE; *cooperarea în domeniul taxei pe tranzacțiile financiare*[73]; impozitarea veniturilor din economii;
- Printre măsurile legislative privind impozitarea indirectă se pot enumera: *Cartea verde privind viitorul TVA*[74], urmată de *Comunicarea privind reforma sistemului de TVA*[75]; modificarea *Directivei privind impozitarea energiei*[76] din dorința de a realiza o impozitare mai inteligentă a energiei în UE; măsuri individuale privind accizele (alcool, tutun și energie); publicarea *Planului de*

[71] *Communication from the Commission to the European Parliament and the Council on an External Strategy for Effective Taxation*. COM_COM(2016)0024. www.europarl.europa.eu.

[72] *Proposal for a Council Directive on a common system of financial transaction tax and amending Directive 2008/7/EC*. COM_COM(2011)0594. www.europarl.europa.eu.

[73] *Proposal for a Council Directive implementing enhanced cooperation in the area of financial transaction tax*. COM_COM(2013)0071. www.europarl.europa.eu.

[74] *Green Paper on the future of VAT - Towards a simpler, more robust and efficient VAT system*. COM_COM(2010)0695. www.europarl.europa.eu.

[75] *Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market*. COM_COM(2011)0851. www.europarl.europa.eu.

[76] *Proposal for a Council Directive amending Directive 2003/96/EC restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity*. COM_COM(2011)0169. www.europarl.europa.eu.

Scanned with OKEN Scanner

acțiune privind TVA[77], de către Comisie, prin care se urmărește realizarea unui spațiu unic, modern și invulnerabil la fraude privind TVA; precum și abordarea provocărilor referitoare la impozitarea economiei digitale.

3.3. Teste grilă

1. Coordonarea fiscală este specifică impozitelor directe şi vizează crearea unui sistem comun de impozitare:

a. aplicabil fuziunilor, scindărilor, cesionărilor de active şi schimburilor de acţiuni între societăţile aparţinând diferitelor state membre;
b. a profiturilor între filialele şi societatea mamă;
c. a dobânzilor şi dividendelor;
d. toate variantele de mai sus.

2. Funcţionarea unor sisteme fiscale diferite la nivelul statelor membre ale UE reprezintă sursa a numeroase probleme:

a. influenţarea alocării resurselor, cu consecinţe negative pentru valorificarea avantajelor unei pieţe unice, dar şi din punctul de vedere al repartiţiei veniturilor din impozite, care poate dezavantaja anumite state membre în raport cu altele;
b. tendinţa de creştere a inechităţii în sistemele fiscale, prin tratamentul privilegiat al bazelor mobile de impunere;
c. riscul dublei impuneri;
d. toate variantele de mai sus.

3. Cel mai înalt grad de armonizare fiscală este necesar în domeniul:

---

[77] *Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on an action plan on VAT Towards a single EU VAT area - Time to decide.* COM_COM(2016)0148. www.europarl.europa.eu.

Scanned with OKEN Scanner

a. impozitelor indirecte;
b. impozitelor pe venit;
c. impozitelor directe;
d. impozitelor pe avere.

4. În general, impozitele directe, necesită o armonizare fiscală:
a. totală;
b. limitată;
c. progresivă;
d. regresivă.

5. Armonizarea fiscală presupune adoptarea unor măsuri concrete care privesc:
a. tipul de impozite;
b. mecanismul fiscal;
c. toate componentele sistemului fiscal;
d. aparatul fiscal;

RĂSPUNSURI TESTE GRILĂ	
1	D
2	D
3	A
4	B
5	C

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL IV
IMPOZITE DIRECTE

4.1. Impozite directe: definire, clasificare

Impozitele directe se stabilesc nominal în sarcina contribuabililor persoane fizice sau/şi juridice, corespunzător veniturilor sau averii acestora, pe bază de cote de impunere şi sunt percepute în mod direct de la aceştia la termene precis stabilite prin acte normative.[78]

Principalele *caracteristici ale impozitelor directe* sunt:[79]

- sunt individualizate şi au evoluat odată cu economia, fiind stabilite pe obiecte materiale, tipuri de activităţi, sau pe venituri respectiv avere;
- constituie cea mai veche formă de impozitare. Impozitele aşezate pe obiecte materiale şi tipuri de activităţi (impozite de tip real) au fost înlocuite în mod treptat cu impozite pe venit (salariu, profit, rentă) sau pe avere, adică cu impozite de tip personal;
- deoarece sunt nominative, stabilite în funcţie de cuantumul venitului sau averii având termene de plată certe, cu anticipaţie, acestea sunt preferate în raport cu impozitele indirecte;
- datorită creşterii volumului cheltuielilor publice, veniturile realizate prin introducerea impozitelor personale nu au fost suficiente, astfel încât s-a trecut şi la impozitarea indirectă.

---

[78] Ungureanu, M.A., (coord.), *Politici şi practici financiare*, Ed. Universitară, Bucureşti, 2013.
[79] Ibidem.

Impozitele directe, după trăsăturile de fond şi formă cuprind:[80]

- *Impozite reale* ce se stabilesc asupra bunurilor materiale fără a ţine seama de situaţia personală a contribuabilului (impozit funciar, impozit pe clădiri, impozit pe activităţi comerciale, industriale şi profesii libere, impozit pe avere);
- *Impozite personale/subiective* (impozit pe venitul/profitul persoanelor fizice/juridice, pe capitalul persoanelor fizice/juridice, impozit pe avere, pe circulaţia averii, pe sporul de avere).

***

Impozitele directe la nivelul UE

Domeniul impozitării directe nu este reglementat în mod direct de legislația UE. Totuşi, o serie de directive precum și jurisprudența Curții Europene de Justiție contribuie la stabilirea de standarde armonizate.[81]

Tratatul privind funcţionarea UE nu prevede competențe legislative concrete în domeniul impunerii directe. Astfel, impozitul pe profit se bazează pe art.115 din *Tratatul privind funcționarea UE* (TFUE), care autorizează emiterea de directive, pentru armonizarea legislației statelor membre, care au impact direct asupra pieței unice și care stipulează procedura de consultare și unanimitatea. Totodată, art.65 din TFUE *"libera circulație a capitalurilor"* dă posibilitatea statelor membre UE să facă distincție între contribuabilii care nu se află în aceeași situație privind reședința sau locul unde capitalurile au fost investite. În 1995, Curtea Europeană de Justiție a hotărât că art.45 din TFUE este aplicabil în mod direct în domeniul impunerii și al securității sociale, precizând că libera circulație a forței de implică *„eliminarea oricărei discriminări pe motiv de cetățenie [...], în ceea ce privește încadrarea în muncă, remunerarea și celelalte condiții de muncă".*[82]

---

[80] Ungureanu, M.A.., (coord.), *Finanţe publice – sinteze şi aplicaţii,* Ediţia a III-a, Editura Conphys, Râmnicu Vâlcea, 2009.

[81] http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/ro, *Fișe tehnice privind Uniunea Europeană, Politicile sectoriale, Impozitarea directă: impozitarea întreprinderilor și a persoanelor. Site-ul Parlamentului European*

[82] Ibidem.

Scanned with OKEN Scanner

Impozitul pe profit

Armonizarea impozitului pe profit este dezbătută de mai multe decenii (Raportul Neumark 1962, Raportul Van-den-Tempel 1970, Propunerea de directivă privind alinierea ratelor de impozitare 1975). În 1980, Comisia Europeană a comunicat că încercarea de armonizare este sortită eşecului şi s-a orientat asupra procesului de finalizare a pieţei unice. În 1990 *Liniile directoare privind impozitarea întreprinderilor* au considerat ca fiind prioritare în vederea examinării şi adoptării, trei propuneri, şi anume:[83]

- Directiva privind fuziunile (2009/133/CE);
- Directiva privind societăţile-mamă şi filialele lor (2011/96/UE);
- Convenţia de arbitraj (90/436/CEE).

De asemenea, în 1991 sa creat *Grupul Ruding*, care recomanda: elaborarea unui program de acţiune pentru eliminarea dublei impuneri, armonizarea ratelor impozitului pe profit, astfel încât acestea să se regăsească într-o plajă de 30 - 40% şi asigurarea unei transparenţe depline în ceea ce priveşte regimul scutirilor fiscale pentru promovarea investiţiilor în statele membre UE. În urma acestui raport, Comisia a propus efectuarea unor modificări Directivelor privind fuziunile şi societăţile-mamă şi filialele.[84]

În 1996, Comisia a elaborat o nouă strategie privind impozitele directe. Astfel, în cazul impozitului pe profit, rezultatul a fost concretizat prin elaborarea unui *Cod de conduită pentru impunerea întreprinderilor*, adoptat printr-o rezoluţie în 1998. De asemenea, Consiliul a creat *Grupul Primarolo* pentru examinarea cazurilor de impunere neloială. Astfel, *Grupul Primarolo* a fost prezentat în 1999 un raport cuprindea aproximativ 66 de practici fiscale neloiale care trebuiau eliminate.[85]

În 1998, statele membre UE au solicitat Comisiei realizarea unui *Studiu analitic al fiscalităţii companiilor* publicat în 2001. În comunicarea Comisiei s-a stipulat că multe dintre problemele cu care se confruntă o companie rezidă în adaptarea acesteia la legislaţia naţională din cadrul pieţei unice.

[83] http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/ro.
[84] Ibidem.
[85] Ibidem.

Scanned with OKEN Scanner

Astfel, Comisia a propus crearea unei baze consolidate de impozitare a activității companiilor la nivel European prin: impozitarea în statul de origine; o bază unică și consolidată de impozitare; un impozit pe profit european precum și o bază de impozitare deplin armonizată și obligatorie. Această *„bază fiscală comună consolidată"* (CCCTB) permite companiilor să utilizeze un sistem de tip *ghișeu unic* unde pot înainta cererile de rambursare pentru impozite. Astfel, acestea pot să-și consolideze câștigurile și pierderile în urma activității în UE, iar statele membre își pot păstra competența deplină în stabilirea impozitului pe profit. *Rezoluția legislativă a PE*[86] privind propunerea respectivă a fost adoptată în 2012.[87]

Începând cu 2008, după criza financiară, combaterea eludării fiscale și impozitarea uniformă a companiilor au revenit în actualitate. Astfel, în 2015, Comisia a elaborat un *plan de acțiune pentru impozitarea companiilor eficient și echitabil*, care prevede *reforma cadrului de impozitare a companiilor*[88] cu scopul de a asigura venituri sustenabile și de a îmbunătăți mediul de afaceri, precum şi al combateri abuzurilor fiscale.[89]

În 2015 Comisia a prezentat o strategie pentru realizarea unei noi versiuni a propunerii privind *„baza fiscală comună consolidată"* (CCCTB) în 2016. Propunerea va trebui să conțină o CCCTB obligatorie, care poate fi introdusă treptat. Această propunere, poate contracara evaziunea fiscală, limitând spațiul de manevră între sistemele fiscale naționale și reducerea mecanismelor actuale de eludare fiscală.[90]

---

[86] *European Parliament legislative resolution of 19 April 2012 on the proposal for a Council directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB).* P7_TA(2012)0135. www.europarl.europa.eu.

[87] http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/ro, *Fișe tehnice privind Uniunea Europeană, Politicile sectoriale, Impozitarea directă: impozitarea întreprinderilor și a persoanelor.*

[88] *Communication from the Commission to the European Parliament and the Council A Fair and Efficient Corporate Tax System in the EU: 5 Key Areas for Action.* COM_COM(2015)0302. www.europarl.europa.eu.

[89] http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/ro, *Fișe tehnice privind Uniunea Europeană, Politicile sectoriale, Impozitarea directă: impozitarea întreprinderilor și a persoanelor.*

[90] Ibidem.

Scanned with OKEN Scanner

În 2016, Comisia a prezentat un *pachet de măsuri de combatere a încălcării legislaţiei fiscale*[91], care cuprinde şi o propunere de directivă privind stabilirea normelor de sancţionare a evitării obligaţiilor fiscale care afectează funcţionarea pieţei interne.[92]

Impozitul pe venitul IMM-urilor

Din 2001, Comisia s-a implicat activ în proiectul *impozitării IMM-urilor în statul de origine*[93], care prevede faptul că IMM-urile îşi pot calcula profitul (chiar şi cel din alte state membre) conform legislaţiei statului de origine.[94]

Impozitul pe venitul persoanelor fizice

Impozitarea salariaţilor, respectiv a pensionarilor care locuiesc și/sau au rude în întreținere în alt stat membru a constituit o sursă permanentă de probleme. Acordurile bilaterale au contribuit la evitarea dublei impuneri, dar nu au rezolvat probleme precum aplicarea diverselor scutiri din statul de rezidență pentru veniturile obţinute în statul în care salariatul activează. Pentru a asigura un tratament egal al rezidenţilor și non-rezidenţilor, Comisia a propus armonizarea impozitului pe venit în raport cu libera circulație, prin Directivă, conform căreia impozitarea se aplică în țara de reședință, respinsă de Consiliu în 1993 și înlocuită cu o recomandare care prezintă principiile aplicabile în impunerea veniturilor non-rezidenților.[95]

Integrarea în domeniul impunerii directe a persoanelor fizice a evoluat mai mult prin hotărârile Curții Europene de Justiție decât prin procedura legislativă ordinară. Astfel, Curtea Europeană de Justiție a hotărât în 1993 că un stat membru în materie de impozite directe nu poate, trata un cetăţean

---

[91] *Proposal for a Council Directive laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market.* COM_COM(2016)0026. www.europarl.europa.eu.

[92] http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/ro, *Fişe tehnice privind Uniunea Europeană, Politicile sectoriale, Impozitarea directă: impozitarea întreprinderilor şi a persoanelor.*

[93] *Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee - Tackling the corporation tax obstacles of small and medium-sized enterprises in the Internal Market – outline of a possible Home State Taxation pilot scheme.* COM_COM(2005)0702. www.europarl.europa.eu.

[94] http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/ro, *Fişe tehnice privind Uniunea Europeană, Politicile sectoriale, Impozitarea directă: impozitarea întreprinderilor şi a persoanelor.*

[95] Ibidem.

Scanned with OKEN Scanner

din alt stat membru angajat pe teritoriul său mai puțin favorabil decât pe proprii cetățeni conform dreptului liberei circulații.[96]

Impozitarea veniturilor transfrontaliere din dobânzi

În principiu, un contribuabil este obligat să declare toate veniturile obţinute din dobânzi, însă principiul liberei circulații a capitalului și secretul bancar au dat posibilitatea acestora de a ascunde aceste venituri. Astfel, unele state membre aplică impozite reținute la sursă asupra veniturilor obţinute din dobânzi. De exemplu, în 1989, când Germania a introdus un impozit reținut la sursă cu rată de 10%, s-a produs un transfer important de fonduri în Luxemburg, astfel impozitul reținut la sursă a fost eliminat temporar. Tot în 1989, Comisia a propus un sistem de impozitare comun pentru impozitele reținute la sursă, privind veniturile din dobânzi, cu o rată de 15%, iar ulterior propunerea a fost înlocuită cu alta pentru asigurarea unui minim de impozit la o rată de 20%.[97]

În 2003 sa adoptat Directiva 2003/48/CE referitoare la impozitarea veniturilor din dobânzi, care a intrat în vigoare începând cu 2005. Această directivă, a fost înlocuită cu Directiva 2014/107/UE care împreună cu Directiva 2011/16/UE, prevăd între autoritățile fiscale un schimb important de informații.[98]

***

Rolul Parlamentului European în impozitarea directă

În ceea ce privește propunerile legislative legate de impunere, rolul PE se limitează la procedura de consultare. Însă rezoluțiile acestuia au susținut propunerile Comisiei în domeniul impozitării directe. Astfel, PE și-a enunțat în cadrul rezoluției din 2002 punctul de vedere privind impozitul pe profit. Iar, în 2005, acesta a adoptat o rezoluție prin intermediul căreia susținea propunerile Comisiei cu privire la baza fiscală consolidată comună și impunerea în statul de origine pentru IMM-uri. De asemenea, PE elaborează periodic *„rapoarte privind fiscalitatea"*. Primul raport de acest fel a fost

[96] http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/ro.
[97] Ibidem.
[98] Ibidem.

Scanned with OKEN Scanner

elaborat în 2012[99] şi trata în mod special aspecte privind dubla impunere. De asemenea, Raportul din 2013[100] a tratat atât politica de creştere economică, cât şi impozitele şi coordonarea fiscală, iar raportul din 2015[101] a condamnat politica fiscală agresivă şi a pledat pentru o abordare comună privind combaterea: evaziunii fiscale, fraudei fiscale, precum şi a planificării fiscale agresive, în scopul bunei funcţionări a pieţei interne.[102]

***

În cele ce urmează vom prezenta succint caracteristicile principalelor două impozite directe (*impozitul pe profit şi impozitul pe venit*) aşa cu reies din legislaţia fiscală autohtonă (*Codul fiscal reglementat prin Legea 571/2003, publicată în MO 927/2003 cu modificările şi completările ulterioare*).

IMPOZITUL PE PROFIT[103]

1. CONTRIBUABILI – SFERA DE CUPRINDERE

Important, pentru analiza impozitului pe profit este stabilirea categoriilor de contribuabili plătitori de impozit. Acestea fiind diferite de la un stat la altul. Pentru România, *categoriile de plătitori de impozit pe profit* sunt următoarele:

- **persoanele juridice române;**
- **persoanele juridice străine** care desfăşoară activităţi printr-un sediu permanent în România;
- **persoanele juridice străine şi persoanele fizice nerezidente** care desfăşoară activitate în România într-o asociere fără personalitate juridică;
- **persoanele juridice străine** care realizează venituri din/sau în legătură cu proprietăţi imobiliare situate în România sau din vânzarea/cesionarea titlurilor de participare deţinute la o persoană juridică română;
- **pers. juridice cu sediul în România, înfiinţate potrivit legislaţiei europene**
- **pers. fizice rezidente asociate cu pers. juridice române,** pentru veniturile realizate în România şi în străinătate din asocieri fără personalitate juridică.

Sfera de aplicabilitate a impozitului pe profit:

---

[99] *Annual tax report*. 2011/2271(INI). www.europarl.europa.eu.

[100] *Annual tax report: how to free the European Union potential for economic growth*. 2013/2025(INI). www.europarl.europa.eu.

[101] *Annual tax report*. 2014/2144(INI). www.europarl.europa.eu.

[102] http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/ro, *Fişe tehnice privind Uniunea Europeană, Politicile sectoriale, Impozitarea directă: impozitarea întreprinderilor şi a persoanelor.*

[103] Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, publicată în MO 927/2003 cu modificările şi completările ulterioare.

Scanned with OKEN Scanner

- în cazul persoanelor juridice române şi al persoanelor juridice cu sediul social în România, înfiinţate potrivit legislaţiei europene, asupra profitului impozabil obţinut din orice sursă, atât din România, cât şi din străinătate;
- în cazul persoanelor juridice străine care desfăşoară activitate printr-un sediu permanent în România, asupra profitului impozabil atribuibil sediului permanent, respectiv asupra profitului impozabil determinat la nivelul sediului permanent desemnat să îndeplinească obligaţiile fiscale;
- în cazul persoanelor juridice străine şi persoanelor fizice nerezidente care desfăşoară activitate în România într-o asociere cu sau fără personalitate juridică, asupra părţii din profitul impozabil care se atribuie fiecărei persoane;
- în cazul persoanelor juridice străine care realizează venituri din/sau în legătură cu proprietăţi imobiliare situate în România sau din vânzarea/cesionarea titlurilor de participare deţinute la o persoană juridică română, asupra profitului impozabil aferent acestor venituri;
- în cazul pers. fizice rezidente asociate cu pers. juridice române care realizează venituri atât în România, cât şi în străinătate, din asocieri fără personalitate juridică, asupra părţii din profitul impozabil atribuibile pers. fizice rezidente.

2. CALCULUL IMPOZITULUI PE PROFIT

$$\textbf{Baza de impozitare} = VT - CT - VD + CN$$

unde: VT – Ven totale; CT – Ch totale; VD – Ven deductibile; CN – Ch nedeductibile.

Profitul impozabil se calculează ca diferenţă între veniturile realizate din orice sursă şi cheltuielile efectuate în scopul realizării lor, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile şi la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

În cazul contribuabililor care desfăşoară activităţi internaţionale, în baza convenţiilor la care România este parte, veniturile şi cheltuielile efectuate în scopul realizării acestora sunt luate în calcul la determinarea profitului impozabil, potrivit unor norme speciale stabilite în conformitate cu reglementările din aceste convenţii.

În scopul determinării profitului impozabil, contribuabilii sunt obligaţi să evidenţieze în registrul de evidenţă fiscală veniturile impozabile din orice sursă şi cheltuielile efectuate în scopul realizării acestora, inclusiv cele reglementate prin LEGE.

$$\textbf{Impozit pe profit} = \textbf{Baza de impozitare} \times \textbf{Cota de impunere}$$

Cota standard de impozit pe profit este de **16%** cu excepţia firmelor care desfăşoară activităţi de natura barurilor şi cluburilor de noapte, a discotecilor, cazinourilor sau pariurilor sportive, datorează un impozit minim de 5% aplicat veniturilor realizate numai în situaţia în care impozitul datorat sub 5% din veniturile respective. În cazul în care impozitul datorat este mai mare de 5% din veniturile realizate, aceste firme datorează cota standard de 16%.

Scanned with OKEN Scanner

IMPOZITUL PE VENIT[104]
Impozitul pe venit reprezintă suma datorată de un contribuabil persoană fizică pentru veniturile realizate în decursul unui an fiscal, indiferent de sursa de proveniență a acestora. *Contribuabilii care datorează statului impozit pe venit sunt:* ➢ persoanele fizice rezidente; ➢ persoanele fizice nerezidente ce realizează activităţi independente printr-un sediu permanent în România; ➢ persoanele fizice nerezidente ce realizează activităţi dependente în România. *Impozitul pe venit, se aplică:* ➢ în cazul persoanelor fizice rezidente române, cu domiciliul în România, veniturilor obţinute din orice sursă, atât din România, cât şi din străinătate; ➢ în cazul persoanelor fizice rezidente, veniturilor obţinute din orice sursă, atât din România, cât şi din străinătate, începând cu 1 ianuarie a anului calendaristic următor anului în care aceştia devin rezidenţi în România; ➢ în cazul persoanelor fizice nerezidente, care desfăşoară activităţi independente printr-un sediu permanent în România, venitului atribuibil sediului; ➢ în cazul persoanelor fizice nerezidente, care desfăşoară activitate dependentă în România, venitului salarial net din această activitate dependentă. *Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit se găsesc în Anexa 1.* ➢ *venituri din activităţi independente;* ➢ *venituri din salarii;* ➢ *venituri din cedarea folosinţei bunurilor;* ➢ *venituri din investiţii;* ➢ *venituri din pensii;* ➢ *venituri din activităţi agricole, silvicultură şi piscicultură;* ➢ *venituri din premii şi din jocuri de noroc;* ➢ *venituri din transferul proprietăţilor imobiliare;* ➢ *venituri din alte surse.*
Stabilirea venitului net anual impozabil
Venitul net anual impozabil se stabileşte pe fiecare sursă de venituri prin deducerea din venitul net anual a pierderilor fiscale reportate. Pierderea fiscală anuală înregistrată pe fiecare sursă din activităţi independente, cedarea folosinţei bunurilor şi din activităţi agricole se reportează şi se completează cu venituri obţinute din aceeaşi sursă de venit din următorii 5 ani fiscali. Pierderile provenind din străinătate se reportează şi se compensează cu veniturile de aceeaşi natură şi sursă înregistrate în următorii 5 ani.

[104] Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, publicată în MO 927/2003 cu modificările şi completările ulterioare.

Scanned with OKEN Scanner

Stabilirea plăţilor anticipate de impozit
Contribuabilii care realizează venituri din activităţi independente, cedarea folosinţei bunurilor, activităţi agricole impuse în sistem real, precum şi din silvicultură şi piscicultură, cu excepţia veniturilor din arendare, sunt obligaţi să efectueze în cursul anului plăţi anticipate cu titlu de impozit, exceptându-se cazul veniturilor pentru care plăţile anticipate se stabilesc prin reţinere la sursă. Plățile anticipate se stabilesc pe fiecare sursă de venit, luându-se ca bază de calcul venitul anual estimat sau venitul net realizat în anul precedent. Diferența dintre impozitul anual calculat asupra venitului net realizat în anul precedent și suma reprezentând plăți anticipate datorate se repartizează pe termenele de plată din cadrul anului fiscal. Plățile anticipate pentru veniturile din cedarea folosinței bunurilor, cu excepția veniturilor din arendă, se stabilesc astfel: pe baza contractului încheiat între părți; sau pe baza veniturilor determinate potrivit datelor contabile. Plăţile anticipate se efectuează în 4 rate egale. Pentru stabilirea plăților anticipate, organul fiscal va lua ca bază de calcul venitul anual estimat, în situația în care a fost depusă o declarație privind venitul estimat/ norma de venit pentru anul curent, sau venitul net din declarația privind venitul realizat pentru anul fiscal precedent.
Stabilirea şi plata impozitului anual datorat
Impozitul anual datorat se stabileşte pe baza declaraţiei privind venitul realizat, prin aplicarea cotei de impunere asupra următoarelor categorii de venituri: ➢ venitul net anual impozabil; ➢ câştigul net anual impozabil din transferul titlurilor de valoare, altele decât părţile sociale şi valorile mobiliare, în cazul societăţilor închise; ➢ câştigul net anual din operaţiuni de vânzare-cumpărare de valută la termen şi orice alte operaţiuni de acest gen.

Impozitele directe pot constitui subiect pentru coordonare fiscală în legătură cu impunerea veniturilor companiilor şi persoanelor cu activităţi în mai multe ţări cu o bază de impozitare mobilă precum şi în situaţiile în care aceste impozite implică discriminare şi dublă impunere.[105]

Coordonarea fiscală reprezintă modalitatea prin care UE asigură participarea politicilor fiscale la realizarea scopurilor sale. De asemenea, România acţionează pe linia UE pentru coordonare în domeniul impozitelor directe pentru reducerea evaziunii şi diminuarea concurenţei fiscale.

[105] Stolojan, T., Tatorean, R., *Integrarea şi politica fiscală europeană*, Editura Infomarket, Braşov, 2002, pag 193.

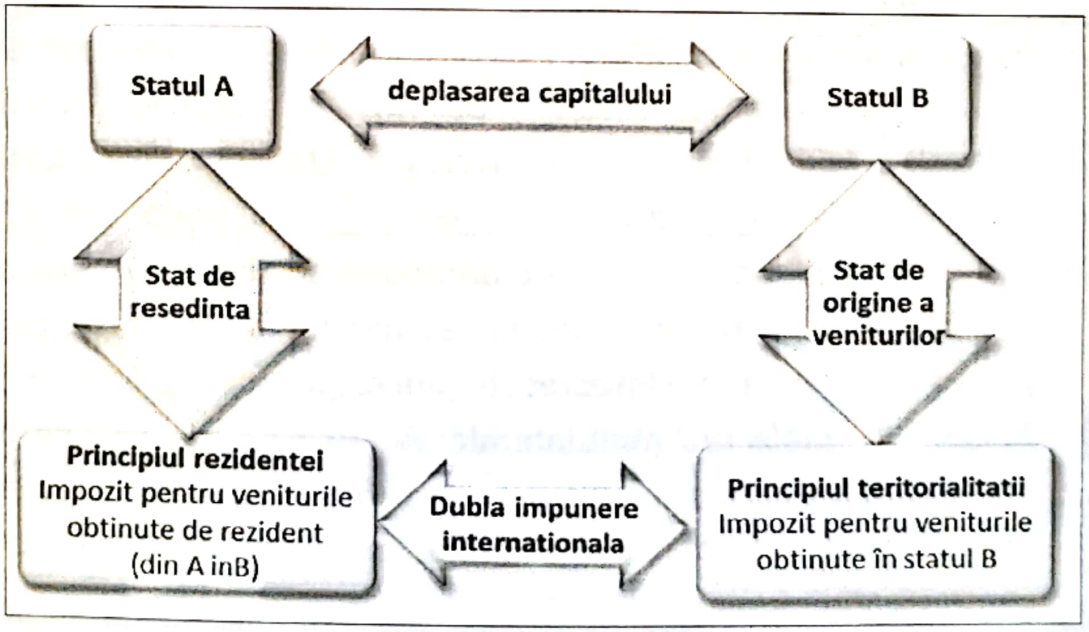
Scanned with OKEN Scanner

4.2. Dubla impunere: definire, conţinut

Dubla impunere reprezintă dubla impozitare a aceleiaşi materii impozabile, în cadrul aceleiaşi perioade de către două organe fiscale (de către două state)[106] Aceasta este definiţia dublei impuneri internaţionale, dar se poate vorbii şi despre o dublă impunere economică atunci când în interesul aceluiaşi stat materia impozabilă se impozitează de două ori. Spre exemplu, în cazul impozitului pe profit se impozitează profitul şi încă o dată veniturile din dividende rezultate din repartizarea profitului net către acţionari.

Dubla impunere apare datorită faptului că statele pot opta pentru un anumit principiu sau criteriu de impunere. Ca urmare, se poate întâmpla ca din aplicarea a două principii diferite să rezulte dubla impozitare a aceleiaşi materii impozabile (venit, avere). [107]

Principiul dublei impuneri internaţionale funcţionează astfel:[108]



[106] Văcărel, I., (coord.), *Finanţe publice*, Ediţia a VI-a, EDP, Bucureşti, 2007.
[107] Ibidem.
[108] Stănescu, C., Nedelescu, M., *Finanţe generale*, Editura Universitară, Bucureşti, 2011.

Scanned with OKEN Scanner

Principii ale impunerii[109]

1. **Principiul rezidenţei.** Dreptul la impunere aparţine statului căruia aparţine cu rezidenţa sau domiciliul persoana considerată rezident. Acest principiu este preferat de statele dezvoltate care au calitatea de exportator de capital.
2. **Principiul teritorialităţii.** Dreptul la impunere îl are statul pe teritoriul căruia se obţin veniturile. Acest principiu este preferat de ţările în curs de dezvoltare, dar este aplicat şi de ţările dezvoltate.
3. **Principiul naţionalităţii.** Statul căruia îi aparţine o persoană cu naţionalitatea sau cetăţenia are dreptul să pretindă impozit asupra veniturilor sau averii acestei persoane, indiferent de domiciliul pe care acesta îl are şi locul de unde deţine averea.

Efectele dublei impuneri[110]

În general efectele dublei impuneri sunt negative, atât pentru statele participante, cât şi pentru rezident.

- *Creşterea gradului de fiscalitate (presiunea fiscală).* Acesta este un dezavantaj pentru rezident. Conduce la diminuarea interesului pentru a investi şi poate apărea fenomenul de evaziune fiscală.
- Aparent, un nivel ridicat al impozitelor ar putea reprezenta un avantaj, numai dacă asemenea impozite se încasează. Nivelul ridicat al fiscalităţii duce la diminuarea investiţiilor şi a creşterii economice.

Măsuri şi metode de evitare a dublei impuneri[111]

- **Măsuri unilaterale.** Se stabilesc prin politica fiscală a fiecărui stat. Acestea presupun reduceri de cote, exonerări şi alte avantaje pentru persoanele străine care investesc în ţara respectivă.
- **Măsuri bilaterale sau multilaterale.** Acestea se stabilesc pe baza unor acorduri între state. De regulă, obiectivele privind evitarea dublei impuneri se stabilesc prin **convenţii** încheiate între statele contractante.

---

[109] Moşteanu, T., *Finanţe publice*, Editura Universitară, Bucureşti, 2004.
[110] Stănescu, C., Nedelescu, M., *Finanţe generale*, Editura Universitară, Bucureşti, 2011.
[111] Văcărel, I., (coord.), *Finanţe publice*, Ediţia a VI-a, EDP, Bucureşti, 2007, pag. 438.

Scanned with OKEN Scanner

- **Nivelul cotelor de impunere sau limite maxime ale cotelor de impunere.** Când convenţia reglementează dreptul la impunere între statul de rezidenţă şi statul de origine a veniturilor, se stabileşte un drept limitat pentru statul de rezidenţă pentru partea repatriabilă şi un drept limitat statului pe teritoriul căruia se obţine venitul.

Metode de evitare a dublei impuneri[112]

1. Scutirea integrală. Un rezident are obligaţia fiscală faţă de stat numai pentru veniturile obţinute în acest stat. Statul de reşedinţă nu pretinde impozit pentru veniturile obţinute în străinătate.

Impozitul datorat în statul de reşedinţă se datorează prin aplicarea cotei de impunere la mărimea venitului obţinut în ţara respectivă.

2. Scutirea progresivă. Impozitul datorat în cadrul acestei metode este mai mare faţă de cel din prima metodă.

La calculul impozitului se procedează astfel:

- se însumează veniturile din ţara de reşedinţă cu cel din străinătate pentru care se identifică cota progresivă din grila de impozitare.
- cota progresivă se aplică doar la venitul obţinut în ţara de reşedinţă.

3. Creditarea obişnuită. Din impozitul calculat la veniturile totale (cumulate din statele A şi B) se deduce impozitul aferent veniturilor din străinătate care este, însă, calculat cu cotele de impozit din ţara de reşedinţă. Suma dedusă reprezintă credit fiscal. Avantajele şi dezavantajele apar în funcţie de diferenţele de grad de fiscalitate:

- dacă în statul A gradul de fiscalitate este mai mic decât în B, atunci creditul fiscal va fi < decât impozitul din B (dezavantaj rezident).
- dacă gradul de fiscalitate în statul A este mai mare decât în B, creditul fiscal este > decât impozitul plătit în B (avantaj rezident).

4. Creditarea totală. Din impozitul calculat la veniturile totale în statul A se scade impozitul plătit în statul B.

***

[112] Ungureanu, M.A.., (coord.), *Finanţe publice – sinteze şi aplicaţii*, Ediţia a III-a, Editura Conphys, Râmnicu Vâlcea, 2009, pag. 98-101.

Scanned with OKEN Scanner

State membre UE care au ratificat convenţii pentru evitarea dublei impuneri cu România

Ţara / Anul ratificării convenţiei	Impozite supuse convenţiei de evitare a dublei impuneri în Romania	Impozite supuse convenţiei de evitare a dublei impuneri în statul partener
Austria 2005	- impozit pe venit, pe profit şi pe proprietate.	- impozit pe venit, pe societăţi, pe teren, pe întreprinderi agricole şi silvice şi pe valoarea parcelelor neocupate.
Belgia 1977	- impozit pe venitul persoanelor fizice, pe profit, pe salarii, pe venitul nerezidenţilor, pe dividend, pe venitul agricol şi pe clădiri şi terenuri.	- impozit pe venitul persoanelor fizice, pe venitul persoanelor juridice şi pe venitul nerezidenţilor.
Bulgaria 2016	- impozit pe venit şi pe profit;	- impozit pe venitul personal şi pe venitul corporaţiei.
Cehia 1994	- impozit pe venitul persoanelor fizice, pe profit, pe salarii, pe dividend şi pe venitul din activităţi agricole.	- impozit pe venitul persoanelor fizice, pe venitul persoanelor juridice şi pe proprietăţi imobiliare.
Cipru 1982	- impozit pe venitul persoanelor fizice, pe venitul persoanelor juridice şi pe venitul din activităţi agricole.	- impozit pe venit şi pe câştigurile din capital.
Croaţia 1996	- impozit pe venitul persoanelor fizice, pe profit, pe salarii, pe venitul din activităţi agricole şi pe dividend.	- impozit pe profit şi pe venit,
Danemarca 1977	- impozit pe salarii, lucrări de litere, artă şi ştiinţă, publicaţii sau spectacole, din expertize şi alte surse, pe venitul din activităţi independente, pe venitul din chirii, pe venitul din activităţi agricole şi pe veniturile realizate in România de pers. fizice şi juridice nerezidente.	- impozit pe venit perceput la nivel de stat, perceput la nivel municipal, perceput de municipalităţile din judeţ, impozit special pe venit, impozit pe dividend, pe câştigurile din capital, impozit pentru biserică, pe venitul marinarilor şi contribuţiile pentru pensii.

Scanned with OKEN Scanner

Ţara / Anul ratificării convenţiei	Impozite supuse convenţiei de evitare a dublei impuneri în Romania	Impozite supuse convenţiei de evitare a dublei impuneri în statul partener
Estonia 2004	- impozit pe venitul persoanelor fizice, pe profit, pe salarii, pe venitul din activităţi agricole, pe dividende, pe terenuri şi clădiri.	- impozit pe venit şi pe teren,
Finlanda 1999	- impozit pe venitul persoanelor fizice, pe profit, pe salarii, venitul din activităţi agricole, pe dividend şi pe veniturile obţinute din România de nerezidenţi.	- impozit pe venit, pe profit, impozit comunal, impozit pentru biserică şi impozit prin reţinere la sursă pe dobândă şi pe veniturile nerezidenţilor.
Franţa 1974	- impozit pe salarii, opere literare, artistice şi ştiinţifice, pe venituri din colaborări la publicaţii şi spectacole, venituri din expertize şi alte surse, impozit pe veniturile pers. fizice şi juridice nerezidente, pe veniturile din chirii, pe veniturile din activităţi lucrative, profesii liberale şi pe venitul din activităţi agricole.	- impozit pe venit şi pe profit.
Germania 2002	- impozit pe venitul persoanelor fizice, pe profit, pe salarii, pe dividende şi pe venitul din activităţi agricole.	- impozit pe venit, pe venitul corporaţiilor, pe capital şi impozit comercial, inclusiv suplimentele percepute
Grecia 1992	- impozit pe venitul persoanelor fizice, pe salarii, pe profit şi pe venitul din activităţi agricole.	- impozit pe venitul şi averea persoanelor fizice şi pe venitul şi averea persoanelor juridice.
Italia 1977	- impozit pe salarii, opere literare, artistice şi ştiinţifice, pe venituri din colaborări la publicaţii şi spectacole, venituri din expertize şi alte surse, impozit pe veniturile pers. fizice şi juridice nerezidente, pe veniturile din chirii, pe veniturile din activităţi lucrative, profesii liberale şi pe venitul agricol.	- impozit pe venitul persoanelor fizice, pe venitul persoanelor juridice şi impozit local pe venituri.

Scanned with OKEN Scanner

Ţara / Anul ratificării convenţiei	Impozite supuse convenţiei de evitare a dublei impuneri în Romania	Impozite supuse convenţiei de evitare a dublei impuneri în statul partener
Irlanda 2000	- impozit pe venitul persoanelor fizice, pe profit, pe salarii, pe dividend şi pe venitul din activităţi agricole.	- impozit pe venit şi pe câştigurile din capital.
Letonia 2002	- impozit pe venitul persoanelor fizice, pe profit, pe salarii, pe dividende, pe teren şi clădiri şi pe venitul din activităţi agricole.	- impozit pe venitul întreprinderilor, pe venitul personal, pe proprietate şi pe proprietăţi imobiliare.
Lituania 2002	- impozit pe venitul persoanelor fizice, pe profit, pe salarii, pe dividend, pe teren şi clădiri şi pe venitul din activităţi agricole.	- impozit pe profit, pe venit, pe profitul întreprinderilor care folosesc capital proprietate de stat, pe proprietăţi imobiliare şi pe teren.
Luxemburg 1994	- impozit pe venitul persoanelor fizice, pe profit, pe salarii, pe dividend, pe veniturile nerezidenţilor şi pe venitul din activităţi agricole.	- impozit pe venitul persoanelor fizice, pe venitul colectivităţilor, pe avere şi impozitul comercial comunal în funcţie de beneficii şi capitalul de exploatare.
Malta 1996	- impozit pe venitul persoanelor fizice, pe profit, pe salarii, pe dividende şi pe venitul din activităţi agricole.	-impozit pe venit.
Olanda 1999	- impozit pe venitul persoanelor fizice, pe profit, pe salarii, pe dividende şi pe venitul din activităţi agricole.	- impozit pe venit, pe salarii, pe dividende şi pe capital.
Polonia 1995	- impozit pe venitul persoanelor fizice, pe profit, pe salarii, pe dividende şi pe venitul din activităţi agricole.	- impozit pe venitul persoanelor fizice şi pe venitul corporaţiilor.
Portugalia 1999	- impozit pe venitul persoanelor fizice, pe profit, pe salarii, pe dividende şi pe venitul din activităţi agricole.	- impozit pe venitul persoanelor fizice, pe venitul corporaţiilor şi suprataxa locală la impozitul pe venitul corporaţilor.
Slovacia 1994	- impozit pe venitul persoanelor fizice, pe profit, pe salarii, pe dividende şi pe venitul agricol.	- impozit pe veniturile persoanelor fizice şi juridice şi pe proprietatea imobiliară;

Scanned with OKEN Scanner

Ţara / Anul ratificării convenţiei	Impozite supuse convenţiei de evitare a dublei impuneri în Romania	Impozite supuse convenţiei de evitare a dublei impuneri în statul partener
Slovenia 2003	- impozit pe venit, pe profit, pe proprietate şi pe venitul din activităţi agricole.	- impozit pe profit, pe proprietate, pe venitul pers. fizice, inclusiv veniturile din salarii, activităţi agricole, afaceri, câştiguri din capital şi proprietăţi imobiliare şi mobiliare.
Spania 1979	- impozit pe venitul persoanelor fizice, pe profit, pe venitul din activităţi agricole şi pe veniturile societăţilor mixte constituite cu participarea organizaţiilor economice române şi a partenerilor străini.	- impozit pe venitul persoanelor fizice, pe profit, prelevările anticipate în contul: contribuţiei funciare, agricole şi urbane, pe salarii, pe veniturile din capital şi pe activităţile şi beneficiile industriale şi comerciale.
Suedia 1978	- impozit pe salarii, lucrări de litere, arta şi ştiinţa, colaborări la publicaţii sau spectacole, din expertize şi alte surse, pe veniturile realizate din România de persoanele fizice şi juridice nerezidente, pe veniturile din activităţi lucrative (meserii, profesii libere), pe veniturile din chirii şi pe veniturile din activităţi agricole.	- impozit pe venit, impozit comunal pe venit, impozit de stat asupra capitalului, impozit pe dividende, inclusiv impozitul marinarilor, impozit asupra beneficiilor nedistribuite şi asupra distribuirilor legate de reducerea capitalului în acţiuni sau de lichidarea unei societăţi.
Ungaria 1994	- impozit pe venitul persoanelor fizice, pe profit, pe salarii, pe dividende şi pe venitul din activităţi agricole.	- impozit pe venitul persoanelor fizice, pe profit, pe proprietăţile funciare şi pe clădiri.

Sursă: Tabel realizat pe baza listei Convenţiilor privind dubla impunere, publicată de Agenţia Naţională de Administrare Fiscală – ANAF.

Scanned with OKEN Scanner

4.3. Studii de caz şi aplicaţii rezolvate sau propuse spre rezolvare

1. Studiul privind regimul impozitelor directe în Uniunea Europeană pe exemplul Impozitului pe profitul contribuabililor persoane juridice a fost efectuat la nivelul a 25 de state membre inclusiv Romania, pe baza datelor extrase din Studiu comparativ privind impozitarea în statele membre UE, Ministerul Finanţelor Publice, Direcţia Legislaţie Impozite Directe şi pe baza datelor preluate din http://europa.eu/youreurope/business

ANALIZĂ COMPARATIVĂ PRIVIND IMPOZITUL PE PROFIT ÎN ŢĂRILE MEMBRE ALE UNIUNII EUROPENE[113]		
	Cota	**Deduceri / scutiri speciale**
Austria 25%	Impozit minim pentru persoane juridice: SRL 1750 eur; SA 3500 eur; bănci şi societăţi de asigurări 5452 eur	Pentru cercetare dezvoltare şi profiturile realizate din brevete de invenţie
Belgia 34%	Baza impozabilă < 322500 eur se aplică tranşe de impozitare cuprinse între 24,25% şi 34%; Supra taxă de 3%	Pentru cercetare dezvoltare şi profiturile realizate din brevete de invenţie şi pentru *investiţii verzi*
Bulgaria 10%	Cotă unică de 10%	Agricultură – scutire impozit 60% Crucea rosie şi Firme care investesc în regiuni cu rata şomajului ridicată – scutire 100%
Cehia 19%	0% pentru fonduri de pensii ; 5% pentru fondul de investţii; 12,5% pentru dividende şi venturile sub forma de acţiuni, dobânzi şi redevenţe	Scutiri conform Directivei 90/435/CEE
Cipru 12,5%	Firmele datorează un impozit de 12,5%, iar serviciile publice autonome un impozit de 25%	Toate cheltuielile de producţie sunt deductibile

[113] Adaptare după Chioreanu, F., *Studiu comparativ privind impozitarea în statele membre U.E,* Ministerul Finanţelor Publice, Direcţia Legislaţie Impozite Directe.

Scanned with OKEN Scanner

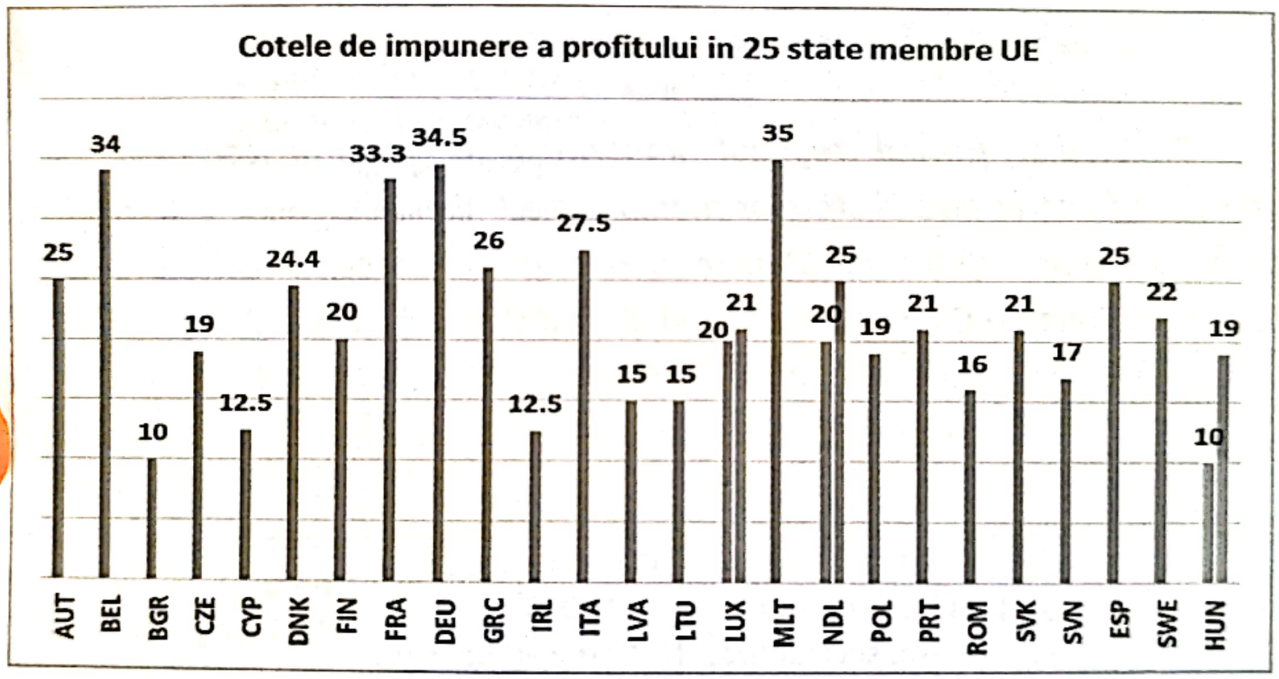
ANALIZĂ COMPARATIVĂ PRIVIND IMPOZITUL PE PROFIT ÎN ŢĂRILE MEMBRE ALE UNIUNII EUROPENE[113]		
	Cota	**Deduceri / scutiri speciale**
Danemarca 24,4%	Firmele din industria petrolului şi gazelor sunt impozitate cu 25%	Asociaţiile de producători sau asociaţiile cumpărătorilor sunt impozitate cu o cotă redusă.
Finlanda 20%	Cotă unică de 20%	Sunt deductibile cheltuielile efectuate pentru a obţine sau conserva veniturile.
Franţa 33.3%	Se aplică o suprataxa socială de 3,3% (excepţie companiile cu CA mai mică de 763000 eur, iar cel puţin 75% deţinută individual sau de mai multe companii care îndeplinesc prima condiţie).	Se percepe o contribuţie specială de 10,7% din impozitul pe profit, dacă cifra de afaceri este mai mare de 250 mil eur. Firmele cu pierdere plătesc impozit in sumă fixă pe tranşe de cifră de afaceri.
Germania 34,5%	Cotă standard de 15% plus 14% taxă comercială; Se percepe şi o supratxă de solidaritate de 5,5%.	Municipalităţile impozitează profitul cu o taxă comercială. Rata combinată a impozitului pe profit, a taxei comerciale şi a supratxei de solidaritate este de aproximativ 34,5%.
Grecia 26%	3% suplimentar pentru venitul brut din închirieri, subînchirieri şi dreptul de folosinţă.	Dividendele nu se impozitează.
Irlanda 12,5% / 25%	12,5% pentru veniturile din tranzacţionare şi 25% pentru veniturile din afara tranzacţiilor.	Nu se impozitează dividendele şi alte distribuiri de beneficii de la o altă firmă rezidentă în decursul unui exerciţiu financiar.
Italia 27,5%	Cota de impunere este de 27,5% plus un impozit regional pe activităţi productive de 3,9%	Beneficiile deja impozitate prin stopaj la sursă nu sunt incluse în baza de calcul a impozitului
Letonia 15%	Producţia IT, industriile de înaltă tehnologie, etc., beneficiază de cote de impozitare reduse	Firmele care operează în Letonia mai puţin de 12 luni beneficiază de un regim fiscal simplificat: 20% din cifra de afaceri.
Lituania 15%	5% pentru microîntreprinderi (maxim 10 salariaţi şi 300000 eur venituri anuale).	Venituri neimpozabile şi deduceri: amortizări, cheltuieli pt călătorii de afaceri, donaţii, contrib la fonduri de pensii, etc

Scanned with OKEN Scanner

ANALIZĂ COMPARATIVĂ PRIVIND IMPOZITUL PE PROFIT ÎN ŢĂRILE MEMBRE ALE UNIUNII EUROPENE[113]		
	Cota	**Deduceri / scutiri speciale**
Luxemburg 20%/21%	20% pentru companiile cu câştiguri de până la 15 000 EUR. 21% pentru companiile care câştigă mai mult de 15 000 EUR.	Taxă de 7% la fondul de ocupare a forţei de muncă şi la impozitul municipal pentru afaceri.
Malta 35%	Cotă redusă pentru dividendele acţionarilor nerezidenţi.	Pentru dobânzi şi redevenţe percepute de societăţi străine nu se percepe impozit.
Olanda 20% / 25%	20% pentru profiturile impozabile de până la 200000 EUR; 25% pentru profiturile impozabile care depăşesc această sumă.	Deducerea cheltuielilor cu dobânda, este stabilită în funcţie de gradul de îndatorare.
Polonia 19%	15% pentru persoanele cu venituri mici şi pentru întreprinderile nou-înfiinţate (în primul lor an de plată a impozitului pe profit).	Sunt scutite organismele publice şi societăţile din unele sectoare economice favorizate (agricultură, domeniul ştiinţific, protecţia mediului, cultură etc.).
Portugalia 21%	Se aplică şi o taxă locală suplimentară.	Pentru profitul reinvestit este neimpozitat in proporţie de 50%
Slovacia 21%	Cota de impunere pe profit este de 21% din baza de impozitare redusă cu pierderi fiscale.	Scutite: dobânzile şi câştigurile provenite din titluri de valoare şi devize străine etc.
Slovenia 17%	Se aplică o cotă de 0% societăţilor de asigurare, fondurilor de pensie şi societăţilor cu capital de risc.	Sunt deductibile: salariile şi primele în limita stabilită în contractul colectiv de muncă; chelt de protocol 70%; provizioanele 10-50%; donaţiile 20%; chelt de investiţii 40%.
Spania 25%	10% - fundaţii şi asociaţii publice; 37,5% - profituri realizate din desfăşurarea activităţii de extragere hidrocarburi.	Deduceri: cercetare-dezvoltare 30%; inovare tehnologică 15%; active corporale – energie regenerabilă 10%. Deduceri cumulate maxim 35%.
Suedia 22%	30% pentru fondurile care emit titluri de valoare	Scutiţi: statul, municipalităţile, fondurile de pensii, fundaţiile şi fondurile orientate spre activităţi non-profit, caritabile sau religioase.

Scanned with OKEN Scanner

ANALIZĂ COMPARATIVĂ PRIVIND IMPOZITUL PE PROFIT ÎN ŢĂRILE MEMBRE ALE UNIUNII EUROPENE[113]		
	Cota	**Deduceri / scutiri speciale**
Ungaria 10% / 19%	10% se aplică unei baze fiscale de până la 500 mil HUF şi 19% se aplică unei baze fiscale care depăşeşte această sumă.	
România 16%	Suplimentar 5% pentru activităţi de natura barurilor şi cluburilor de noapte, discoteci, cazinouri sau pariuri sportive.	



Din analiza situaţiei comparative a impozitului pe profit din statele membre UE prezentată mai sus rezultă următoarele:

- unele state au stabilit o cotă minimă de impunere pentru persoanele juridice (ex. Austria, Franţa);
- cota de impunere se aplică diferenţiat pe două tranşe de bază de impozitare (ex. Belgia, Luxemburg, Olanda, Ungaria);
- deducerile din impozitul pe profit şi scutirile de plată sunt diferite de la un stat la altul (ex. doar Portugalia acordă deduceri pentru profitul reinvestit);

Scanned with OKEN Scanner

- State precum Austria, Belgia Spania acordă deduceri fiscale pentru cercetare, dezvoltare, inovare şi profiturile realizate din *investiţii verzi* energie regenerabilă;
- State precum Portugalia, Italia, Grecia, Germania, Franţa pe lângă cota standard aplică şi o serie de taxe suplimentare care în general sunt vărsate în bugetele comunităţilor locale în raza cărora contribuabilul îşi desfăşoară activitatea;
- Statele cu cele mai mari cote de impunere a venitului sunt: Suedia (57%), Danemarca (55%), Spania (52,2%), Olanda (52%) respectiv Austria şi Belgia (50%). La polul opus se află Bulgaria (10%), Cehia şi Lituania (15%), respectiv Romania (16%).

***

2. Studiul privind regimul impozitului pe venitul contribuabililor persoane fizice la nivelul statelor membre ale Uniunii Europene este realizat pe baza datelor oferite de Ministerul Finanţelor Publice, Direcţia Legislaţie Impozite Directe şi Comisia Europeană, Eurostat, Paying Taxes 2012.

ANALIZĂ COMPARATIVĂ PRIVIND IMPOZITUL PE VENIT ÎN ŢĂRILE MEMBRE ALE UNIUNII EUROPENE[114]			
	Sistem de impunere	**Deduceri**	**Reguli speciale de impunere**
Austria 21% - 50%	Global Cuprinde: venituri din agricultură, silvicultură, comerţ, afaceri, profesii liberale, salarii, investiţii şi alte ven.	Plafon neimpozabil 10000 eur/an Deduceri pentru scopuri caritabile şi întreţinere locuinţă, etc.	Pentru veniturile din dividende, dobânzi, moşteniri – reţinere la sursă impozit final, cota de 25%
Belgia 25% - 50%	Global Cuprinde: venituri din proprietăţi imobiliare, mobiliare, câştiguri profesionale şi alte venituri.	Plafon neimpozabil 6040 eur/an Pers cu handicap deducere majorată cu 1280 eur/an Copii 1280 – 4570 eur/copil/an	Impunere separată pentru veniturile din proprietăţi mobiliare şi anumite tipuri de venit ocazionale.

[114] Chioreanu, F., *Studiu comparativ privind impozitarea în statele membre U.E*, Ministerul Finanţelor Publice, Direcţia Legislaţie Impozite Directe.

Scanned with OKEN Scanner

ANALIZĂ COMPARATIVĂ PRIVIND IMPOZITUL PE VENIT ÎN ŢĂRILE MEMBRE ALE UNIUNII EUROPENE[114]			
	Sistem de impunere	**Deduceri**	**Reguli speciale de impunere**
Bulgaria 10%	Global Cuprinde: salarii, venituri comerciale şi activităţi profesionale, tranzacţii cu active mobiliare sau imobiliare, închiriere bunuri, alte venituri	-	Scutite: pensii şi compensaţii plătite de case de asigurări sociale, indemnizaţii din contracte de asigurare, ajutoare sociale, burse, venituri agricole, etc.
Cehia 15%	Rate progresive Cuprinde: salarii, activit independente, cedarea folosinţei bunurilor, câştiguri din tranzacţii cu active financiare sau non-financiare, alte venituri.	-	-
Cipru 0% - 35%	Global Cuprinde: venituri din activităţi comerciale, profesii liberale, salarii, dobânzi, dividende, cedarea folosinţei bunurilor şi rente viagere.	-	Sunt scutite: veniturile de la fonduri de pensii, fonduri de economisire sau de la orice companie de asigurări, etc.
Danemarca 36% - 55%	Global Cuprinde: venituri personale; din capital; dividende şi plus-valori din cesiunea unor titluri de participare.	Fiecare contribuabil poate beneficia de o deducere personală anuală.	-
Finlanda 6,5% - 30%	Rate progresive Cuprinde: salarii, venituri agricole, pensii, beneficii sociale, venituri comerciale.	La impozit se adaugă impozitul pe venitul local, perceput de municipalităţi şi impozitul religios	Veniturile nerezidenţilor sunt impozitate cu 35%, Veniturile din investiţii sunt impozitate cu 28%.

Scanned with OKEN Scanner

ANALIZĂ COMPARATIVĂ PRIVIND IMPOZITUL PE VENIT ÎN ŢĂRILE MEMBRE ALE UNIUNII EUROPENE[114]			
	Sistem de impunere	**Deduceri**	**Reguli speciale de impunere**
Franţa 0% - 41%	Global Cuprinde: salarii, indemnizaţii, pensii, rente, beneficii agricole, industriale şi comerciale; venituri necomerciale; din capital; venituri funciare; etc.	-	-
Germania 0% - 45%	Global Cuprinde: venituri din agricultură şi silvicultură, comerţ şi afaceri, servicii independente şi din alte surse.	Pentru salarii deducere de bază de 920 eur/an. Donaţii, cheltuieli în scopi caritabil, religioase, educaţie	Pentru veniturile din investiţii, închirieri, drepturi de autor şi alte venituri
Grecia 0% - 45%	Global Cuprinde: venituri de natură imobiliară; deţinerea unor active financiare; venituri comerciale; agricole; salarii; venituri din activităţi profesionale şi din alte surse.	-	Comunităţile locale beneficiază de o cotă redusă de 20% din impozitul pe venitul colectat.
Italia 23% - 43%	Global Cuprinde: venituri funciare, dobânzi, dividend, salarii, activităţi independente, venituri din activităţi industriale sau comerciale; venituri din titluri de participare la societăţile de persoane, alte venituri	-	Alături de impozitul datorat statului, contribuabilii mai datorează un impozit regional şi un impozit comunal.

Scanned with OKEN Scanner

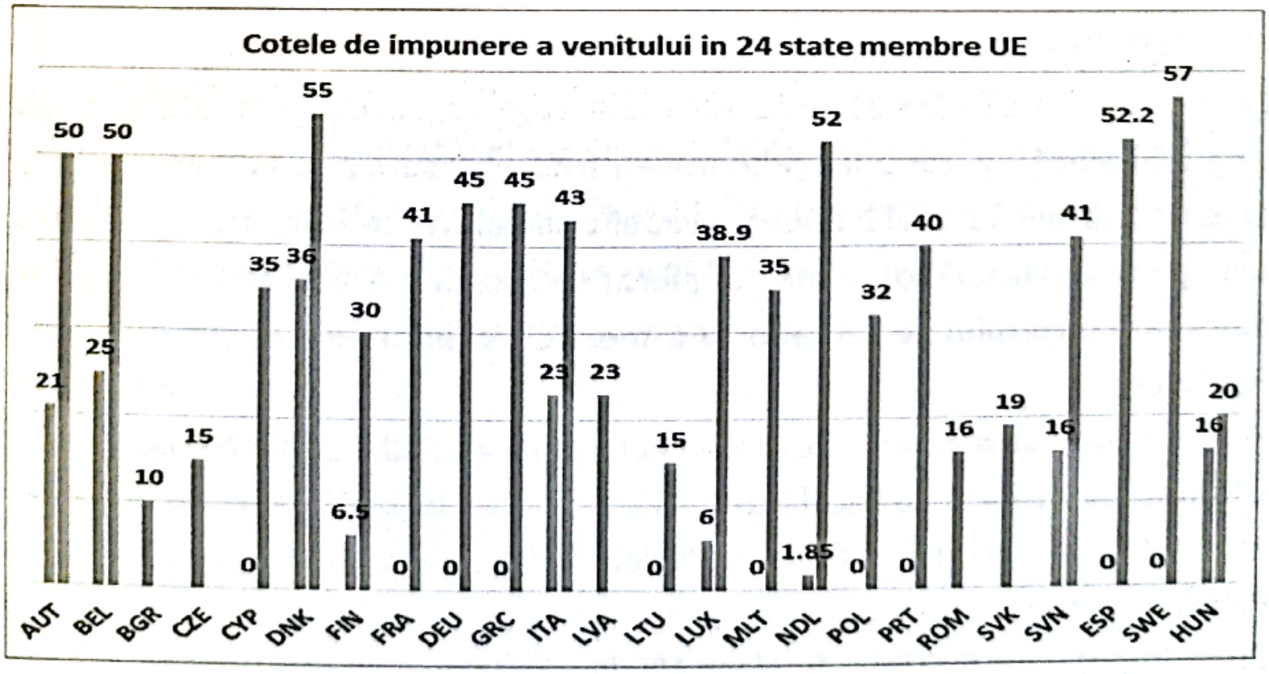
ANALIZĂ COMPARATIVĂ PRIVIND IMPOZITUL PE VENIT ÎN ŢĂRILE MEMBRE ALE UNIUNII EUROPENE[114]			
	Sistem de impunere	**Deduceri**	**Reguli speciale de impunere**
Letonia 23%	Global Cuprinde: toate categoriile de venit.		Cotă standard de 23% pentru toate veniturile ce depăşesc pragul minim. Veniturile anuale care nu ating acest prag sunt scutite de impozit.
Lituania 0% - 15%	Global Cuprinde: dividende, dobânzi, activitate artistică şi sportivă, drepturi de autor, vânzarea, inchirierea proprietăţii, pensii, indemnizaţii şi alte venituri	-	-
Luxemburg 6% - 38,9%	Global Cuprinde: beneficii comerciale, agricole şi forestiere; profesii liberale; salarii; pensii sau rente viagere; venit din capitaluri mobiliare; cedarea folosinţei bunurilor; alte venituri.	-	-
Malta 0% - 35%	Global Cuprinde: toate veniturile şi anumite câştiguri de capital	Deduceri pentru şcolarizare, pentru copii şi pensie alimentară	Pentru câştiguri din valori imobiliare 12% la valoarea de vânzare
Olanda 1,85% -52%	Global Cuprinde: venituri din salarii, din activităţi independente, din proprietăţi imobiliare şi alte venituri	Deducere personală Cheltuieli pentru educaţie, excepţionale Credit fiscal	Impunere separată pentru veniturile din economii şi investiţii

Scanned with OKEN Scanner

ANALIZĂ COMPARATIVĂ PRIVIND IMPOZITUL PE VENIT ÎN ŢĂRILE MEMBRE ALE UNIUNII EUROPENE[114]			
	Sistem de impunere	**Deduceri**	**Reguli speciale de impunere**
Polonia 0% - 32%	Global Cuprinde: venituri din toate sursele cu excepţia veniturilor din agricultură şi silvicultură, moşteniri sau donaţii etc.	Deduceri pentru: contribuţii sociale, cheltuieli utilizare internet, donaţii (6% din ven. contribuabilului), copii (117 PLN/copil) şi noi tehnologii	Contribuabilii care obţin venituri din alte surse decât agricultura, pot opta pentru o cotă unică de 19%
Portugalia 0%-40%	Global Cuprinde: salarii; activităţi independente sau comerciale; venituri din capital; investiţii; venituri funciare; venituri din plus-valori; pensii.	Deducere de până la 72% din salariul minim (3680 eur) Plafon neimpozabil pentru pensii 6000 eur/an	Regim simplificat de impozitare pentru venituri din activităţi independente
Slovacia 19%	Global Cuprinde: venituri din activităţi dependente şi independente, venituri din capital, alte categorii de venituri	Pentru contribuţii de asigurări sociale Deducere pentru pensii private în limita a 12000 SKK	Pentru dobânzi, premii şi jocuri de noroc, câştiguri pentru pensii private suplimentare
Slovenia 16% - 41%	Global Cuprinde: venituri din salarii, activităţi independente, agricultură şi silvicultură, închirieri şi drept de proprietate	Deducere generală 2959 eur, pentru persoane cu handicap 15824 eur, persoane peste 65 de ani 1273 eur	Câştiguri de capital, dividende şi dobânzi sunt impozitate cu o cotă unică de 20%
Spania 0% -52,2%	Global Cuprinde: venituri din salarii, activităţi profesionale, venituri din capital, câştiguri din capital	Deduceri în funcţie de situaţia familială începând de la un plafon neimpozabil de 5151 eur/an	Reguli speciale de impunere pentru comunităţile autonome

Scanned with OKEN Scanner

ANALIZĂ COMPARATIVĂ PRIVIND IMPOZITUL PE VENIT ÎN ŢĂRILE MEMBRE ALE UNIUNII EUROPENE[114]			
	Sistem de impunere	**Deduceri**	**Reguli speciale de impunere**
Suedia 0% - 57%	Global Cuprinde: salarii, pensii, indemnizaţii, alte forme de remuneraţie; titluri de participare, dividende, dobânzi şi alte câştiguri din capital	Deducere personală de bază	-
Ungaria 16% şi 20%	Rate progresive Cuprinde: venituri din activităţi dependente şi independente, alte ven.	-	Veniturile din capital sunt taxate cu o cotă unică
România 16%	Global Cuprinde: activităţi independente, salarii, cedarea folosinţei bunurilor, pensii, activităţi agricole, investiţii, alte surse	Deducere personală între 250 – 650 ROL în funcţie de numărul de persoane aflate în întreţinere	-



Scanned with OKEN Scanner

Din analiza efectuată cu privire la impozitul pe venit aplicat în statele membre ale Uniunii Europene, rezultă următoarele:

- conţinutul sistemului global de impunere al veniturilor diferă de la un stat membru la altul;
- unele state, precum Ungaria, Finlanda şi Cehia utilizează un sistem de rate progresive de impunere a venitului;
- nu toate ţările membre UE practică sistemul de impunere a veniturilor cu cotă unică (state care utilizează sistemul cotei unice: Romania, Slovacia, Letonia, Cehia, Bulgaria);
- deducerile fiscale în funcţie de diferitele situaţii personale sau familiale ale plătitorilor de impozit pe venit diferă de la un stat membru la altul;
- majoritatea statelor membre UE practică două şi chiar trei cote de impunere a venitului;
- Statele cu cele mai mari cote de impunere a venitului sunt: Suedia (57%), Danemarca (55%), Spania (52,2%), Olanda (52%) respectiv Austria şi Belgia (50%). La polul opus se află Bulgaria (10%), Cehia şi Lituania (15%), respectiv Romania (16%).

***

APLICAŢII IMPOZIT PE PROFIT

1. În perioada 01.01 - 31.03 o societate comercială înregistrează venituri totale în sumă de 1000 lei şi cheltuieli totale în sumă de 600 lei din care amenzi 100 lei. La 31.12 anul precedent societatea a înregistrat, conform situaţiilor financiar contabile, o pierdere fiscală de 400 lei. Ce impozit datorează bugetului de stat pentru trimestrul I al anului?

Rezolvare:

Rezultat contabil = Venituri totale – Chelt totale = 1000 – 600 = 400 lei

Cheltuieli nedeductibile fiscal = 100 lei

Rezultat fiscal = 400 lei + 100 lei = 500 lei

Pierdere fiscală an precedent = 400 lei

Profit impozabil = 500 lei – 400 lei = 100 lei

Impozit pe profit aferent trim.I = 100 lei x 16% = 16 lei

Scanned with OKEN Scanner

2. O societate comercială a realizat în primele trei luni ale anului conform situaţiilor financiar contabile următoarele venituri şi cheltuieli:

- **venituri din activitatea de exploatare 10000 lei**
- **cheltuieli ale activităţii de exploatare 8000 lei**
- **venituri din activitatea financiară 2000 lei**
- **cheltuieli ale activităţii financiare 3000 lei**
- **venituri din activitatea excepţională 1500 lei**
- **cheltuieli ale activităţii excepţionale 2000 lei**

În aceeaşi perioadă, aceasta a plătit majorări de întârziere pentru neplata la timp a impozitelor de 500 lei şi a depăşit plafonul admis de lege pentru protocol cu 200 lei. Ce impozit datorează pentru trimestrul I al anului?

Rezolvare:

Rezultat contabil = (10000 + 2000 + 1500) – (8000 + 3000 + 2000)

Rezultat contabil = 13500 – 13000 = 500 lei

Cheltuieli nedeductibile fiscal = 500 + 200 = 700 lei

Profit impozabil = rezultat contabil + cheltuieli nedeductibile = 1200 lei

Impozit pe profit aferent trim.I = 1200 x 16% = 192 lei

Se depune Declaraţia 100 → Impozit = 192 lei

3. O societate comercială înregistrează în perioada 01.01 - 30.06 venituri totale de 20000 lei respectiv cheltuieli totale de 12000 lei din care cheltuieli cu efectuarea unei sponsorizări de 800 lei. De asemenea, societatea a înregistrat în trimestru I impozit pe profit în valoare de 80 lei. Ce impozit datorează bugetului de stat pentru trimestrul II al anului?

Rezolvare:

Venituri totale = 20000 lei

Cheltuieli totale = 12000 lei

Cheltuieli cu sponsorizarea = 800 lei

Rezultat contabil = 20000 lei – 12000 lei = 8000 lei

Cheltuieli nedeductibile = 800 lei + 80 lei = 880 lei

Impozit pe profit aferent trim.I şi II = (8000 lei + 880 lei) x 16% =1420,8 lei

Scanned with OKEN Scanner

Drept deducere sponsorizare → 1420,8 x 20% = 284,16 lei (plafon maximal)
→ 20000 x 3/1000 = 60 lei
Va avea drept de deducere din impozitul pe profit de 60 lei
Impozit de plată = 1420,8 lei – 60 lei – 80 lei impozit trim.I = 1280,8 lei
Se depune Declaraţia 100 → Impozit= 1280,8 lei

4. O societate comercială înregistrează în perioada 01.01 – 30.09, venituri totale de 30000 lei şi cheltuieli totale de 27000 lei din care penalităţi contractuale în valoare de 1200 lei, respectiv alte penalizări şi despăgubiri în sumă de 1000 lei. De asemenea, societatea a înregistrat în trimestru I şi II impozit pe profit în valoare de IP 1453 lei. Ce impozit datorează bugetului de stat pentru trimestrul III?

Rezolvare:

Venituri totale = 30000 lei
Cheltuieli totale = 27000 lei
Cheltuieli cu impozitul pe profit aferent trimestrului I şi II = 1453 lei
Rezultat contabil = 30000 lei – 27000 lei = 3000 lei
Cheltuieli nedeductibile fiscal = 1000 lei + 1453 lei = 2453 lei
Profit impozabil aferent trim.III = (3000 lei + 2453 lei) x 16% = 872,48 lei
Impozit pe profit aferent trimestrului III = 872,48 lei – 1453 lei = – 580,52 lei
Impozit pe profit aferent trimestrului III = 0 lei
Se depune Declaraţia 100 → cu specificaţia impozit pe profit = 0 lei

5. O societate comercială înregistrează în perioada 01.01 – 31.12 venituri totale în sumă de 40000 lei şi cheltuieli totale 30000 lei din care amenzi 1200 lei. De asemenea, societatea a înregistrat în trimestru I, II şi III impozit pe profit în valoare de IP 1453 lei. Ce impozit datorează bugetului de stat pentru trimestrul IV?

Rezolvare:

Venituri totale = 40000 lei
Cheltuieli totale = 30000 lei
Rezultat contabil = 40000 lei – 30000 lei = 10000 lei

Scanned with OKEN Scanner

Cheltuieli nedeductibile fiscal = 1200 lei + 1453 lei = 2653 lei
Impozit pe profit anual = (10000 lei + 2653 lei) x 16% = 2024,48 lei
Impozit pe profit aferent trim.I, II şi III = 1453 lei
Diferenţa de impozit aferentă trim.IV = 2024,48 lei – 1453 lei = 571,48 lei
Se depune numai Declaraţia 101 privind impozitul pe profit.

6. O societate comercială înregistrează în perioada 01.01 – 31.12 venituri totale în sumă de 40000 lei, respectiv cheltuieli totale în sumă de 30000 lei din care amenzi în valoare de 1200 lei. De asemenea, societatea a înregistrat în trimestru I, II şi III impozit pe profit în valoare de IP 1453 lei şi o pierdere fiscală din anii precedenţi de 3500 lei. Ce impozit datorează bugetului de stat pentru trimestrul IV?

Rezolvare:

Venituri totale = 40000 lei
Cheltuieli totale = 30000 lei
Rezultat contabil = 40000 lei – 30000 lei = 10000 lei
Cheltuieli nedeductibile fiscal = 1200 lei + 1453 lei = 2653 lei
Impozit pe profit anual = (10000 lei + 2653 lei) x 16% = 2024,48 lei
Pierdere din anii precedenţi în termenul de prescripţie = 3500 lei
Impozit pe profit aferent trim.I, II şi III = 1453 lei
Pierderea din anii precedenţi este mai mare decât profitul impozabil anual (3500 lei > 1453 lei) → Diferenţă de impozit de recuperat de 1453 lei.
Se depune numai Declaraţia 101 privind impozitul pe profit.

7. O societate comercială prezintă următoarea situaţie la sfârşitul anului:
Venituri totale 385000 lei, din care:

- **venituri din vânzări de mărfuri 100000 lei**
- **venituri din vânzarea producţiei 220000 lei**
- **dividende primite de la altă persoana juridică română la care societatea deţine 15% din capitalul social 40000 lei**
- **alte venituri impozabile 25000 lei**

Cheltuieli totale 269850 lei, din care:

Scanned with OKEN Scanner

- **cheltuieli de protocol (mese cu parteneri afaceri) 10000 lei + TVA**
- **cheltuieli de sponsorizare, numerar, 4000 lei**
- **cheltuieli sociale 750 lei**
- **cheltuieli salariale 25000 lei**
- **cheltuieli cu dobânzi aferente unui împrumut de la un asociat 45000 lei. Pentru nivelul dobânzii de referinţa BNR, acesta ar fi plătit dobânzi în valoare de 30000 lei**
- **penalităţi ca urmare a întârzierii la plata impozitelor 50 lei**
- **majorări de întârziere pentru neplata la timp a furnizorilor 100 lei**
- **cheltuieli cu indemnizaţia de deplasare în interes de serviciu pentru 2 zile acordată pentru 2 salariaţi 200 lei**
- **cheltuieli cu impozitul pe profit achitat în cursul anului 25000 lei**
- **alte cheltuieli deductibile 160000 lei.**

Din bilanţul societăţii se cunoscu următoarele:

Perioada	01.01	31.12
Capitaluri proprii	25.000	30.000
Datorii cu termen de rambursare > un an	55.000	90.000

Să se calculeze impozitul pe profit rămas de plată.

Rezolvare:

Rezultat contabil = 385000 - 269850 = 115150 lei

Chelt.prot.ded = 2% x (345000 – 269850 + 10000 + 25000) = 2203 lei

Chelt.prot.neded = 10000 – 2203 = 7797 lei

Chelt.sociale ded. = 2% x 25000 = 500 lei

Chelt.sociale neded. = 750 – 500 = 250 lei

a) Ce depăşeşte nivelul dobânzii de referinţă a BNR sunt chelt. nedeductibile

Chel.dobânzi neded. = 45000 – 30000 = 15000 lei

b) Gradul de îndatorare > 3 chelt. deductibile

$$\frac{(55000 + 90000)/2}{(25000 + 30000)/2} = 2{,}46 < 3$$

Chelt. cu dobânzi deductibile = 30000 lei

Chelt. nedeductibile = 7797 + 4000 + 250 + 15000 + 50 + 25000 = 52097 lei

Venituri neimpozabile = 40000 lei

Profit impozabil = 115150 – 40000 + 52097 = 127247 lei

Scanned with OKEN Scanner

Impozit pe profit = 127247 x 16% = 20359,52 lei
Din impozit deduc cheltuielile cu sponsorizarea în următoarele condiţii:
3% x 320000 = 960 lei
20% x 20359,52 = 4071,9 lei
Se face o deducere pentru sponsorizare de 960 lei.
Impozit pe profit datorat = 20359,52 – 960 = 19399,52 lei
Diferenţa de încasat = 19399,52 – 25000 = 5600,48 lei

APLICAŢII IMPOZIT PE MICROÎNTREPRINDERI

1. O societate comercială nou înfiinţată cu obiect de activitate consultanţă realizează în primele 6 luni venituri din consultanţă de 10000 lei, venituri din subvenţii în sumă de 44400 lei. Societatea are un salariat cu normă întreagă. Ce impozit pe microîntreprindere datorează?

Rezolvare:

Venituri totale = 44400 + 10000 = 54400 lei
Veniturile din consultanţă reprezintă 18,38% din venitul microîntreprinderii.
Cota de impozit aplicată este de 1%, deoarece ponderea veniturilor din consultanţă este sub 80% din total venituri.
Impozit datorat = 54400 lei x 1% = 544 lei

2. O societate comercială cu obiect de activitate consultanţă realizează în primele 6 luni venituri din consultanţă de 50000 lei, venituri din diferenţe de curs valutar în sumă de 1500 şi venituri din despăgubiri din asigurări pentru daune în sumă de 15000 lei. Societatea are doi salariaţi cu normă întreagă. Ce impozit pe microîntreprindere datorează?

Rezolvare:

Venituri totale = 50000 + 1500 + 15000 = 66500 lei
Cota de impozit este de 1%, deoarece ponderea veniturilor din consultanţă în total venituri este de 75,19%.
Impozit datorat = 66500 lei x 1% = 665 lei

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

APLICAŢII IMPOZIT PE VENIT

1. Se dau următoarele venituri realizate de un contribuabil: 12000 u.m., 5000 u.m. şi 8000 u.m.. Primul venit se impozitează prin aplicarea unei cote de 10%, al doilea venit se impozitează prin cote progresive simple:

- **pană la 1500 u.m. → 12%**
- **1501 u.m. – 3500 u.m. → 18%**
- **3501 u.m. – 4500 u.m. → 22%**
- **4501 u.m. – 6000 u.m. → 30%**
- **peste 6000 u.m. → 38%**

Al treilea venit se impozitează prin cote progresive compuse:

- **pană la 3000 u.m. → 20%**
- **3001 u.m. – 4500 u.m. → 600 u.m. + 25% din ce depăşeşte 3001 u.m.**
- **4501 u.m. – 6500 u.m. → 974,75 u.m. + 30% din ce depăşeşte 4501 u.m.**
- **peste 6500 u.m. → 1.574,45 u.m. + 35% din ce depăşeşte 6501 u.m.**

Care este impozitul datorat de contribuabil?

Rezolvare:

Impozit venit 1 = 12000 x 10% = 1200 u.m.

Impozit venit 2 = 5000 x 30% = 1500 u.m.

Impozit venit 3 = 1574,45 + 35% x (8000 – 6501) = 2099,1 u.m.

Impozitul total datorat = 1200 + 1500 + 2099,1 = 4799,1 u.m.

2. O persoană fizică, pensionar, are un contract de drepturi de proprietate intelectuală, încheiat cu o societate comercială, pentru suma de 1000 lei lunar. Persoana în cauză a optat pentru impozit final. Ce impozite şi contribuţii va plăti societatea la care persoana fizică are contract?

Rezolvare:

Societatea va aplica deducerea de 40% cotă forfetară şi va reţine impozit pe venit de 16% respectiv: 1000 lei x 16% = 160 lei.

Persoana fizică datorează şi contribuţia la fondul de sănătate de 5.5% stabilită de către organul fiscal de domiciliu.

3. Un salariat, conform contractului individual de muncă, beneficiază de:

- **salariu brut în valoare de 3100 lei**
- **primă în valoare de 370 lei**
- **tichete de masă (valoare tichet 9,57 lei)**
- **reţinere 300 lei, conform somaţie bancă, nu a achitat rata la credit**
- **avans salariu în valoare de 200 lei**

Care este valoarea obligaţiilor suportate de angajat şi angajator, precum şi valoarea salariului net?

Rezolvare:

Angajat	Angajator
Salariu brut 3100,00	**Salariu brut 3100,00**
Primă 370,00	**Primă 370,00**
Venit brut 3470,00	**Venit brut 3470,00**
Şomaj: 3470,00 x 0,5% 17,00	Şomaj: 3470,00 x 0,5% 17,00
Sănătate: 3470,00 x 5,5% ... 191,00	Sănătate: 3470,00 x 5,2% ... 180,00
C.A.S: 3470,00 x 10,5% 364,00	C.A.S: 3470,00 x 15,8% 548,00
Total asigurări 572,00	C.C.I: 3470,00 x 0,85% 29,00
Tichete masă: 22 x 9,57 210,54	Fd.ac.m.: 3470,00 x 0,168% ... 6,00
Bază impozitare 3109,00	Fd.gr.cr.sal: 3470,00 x 0,25% .. 9,00
Impozit pe venit 16% 497,00	**Total asigurări 789,00**
Salariu net 2612,00	
Reţineri salariale:	
Avans încasat 200,00	
Reţinere 300,00	
Valoarea tichete de masă ... 211,00	
Rest de plată 1.901,00	

4. Un angajator acordă unui angajat conform contractului individual de muncă un salariu brut de 1450 lei pe lună. Care sunt obligaţiile cu reţinere la sursă pe care le datorează angajatul şi valoarea salariului net?

Rezolvare:

CAS individual 10.5% (1450 x 10.5%)	152
Şomaj 0.5% (1450 x 0.5%)	7
Asigurări de sănătate 5.5% (1450 x 5.5%)	80

Scanned with OKEN Scanner

Deducere personală funcţie de bază	300
Impozit pe salariu (1450 – 152 – 7 – 80 – 300) x 16%	146
TOTAL obligaţii datorate de angajat	385
Salariu net (1450 – 152 – 7 – 80 – 146)	1065

5. Un angajator acordă unui angajat conform contractului individual de muncă un salariu de 1450 lei pe lună. Care este valoarea obligaţiilor suportate de către angajator?

Rezolvare:

Obligaţii suportate de către angajator	
CASS 5.2% (1450 x 5.2%)	75
Şomaj 0.5% (1450 x 0.5%)	7
CAS condiţii normale 15.8% (1450 x 15.8%)	229
FNUASS 0.85% (1450 x 0.85%)	12
Fond de risc şi accidente 0.4% (1450 x 0.4%)	6
Fond creanţe salariale 0.25% (1450 x 0.25%)	4
TOTAL	333

6. Un angajat are un salariu de bază de 500 lei, un spor de vechime de 10% şi beneficiază de o primă de 400 lei. Care este impozitul pe venitul din salariu datorat şi salariul net ştiind că salariatul are în întreţinere doi copii?

Rezolvare:

Venit brut = 500 + (10% x 500) + 400	950
CAS individual 10.5% (950 x 10.5%)	99,75
Şomaj 0.5% (950 x 0.5%)	4,75
Asigurări de sănătate 5.5% (950 x 5.5%)	52,25
Total contribuţii	156,75
Deducere personală (are 2 copii în întreţinere şi venit brut mai mic de 1000 lei)	450
Impozit pe salariu (950 – 156,75 – 450) x 16%	54,92
Salariu net (950 – 156,75 – 54,92)	738,33

Scanned with OKEN Scanner

7. Un angajator acordă unui angajat un salariu de 2050 lei pe lună. În cursul lunii iunie angajatul a primit şi o primă de 1000 lei şi are o persoană în întreţinere. Care sunt obligaţiile cu reţinere la sursă pe care le datorează angajatul şi valoarea salariului net?

Rezolvare:

Venit brut = 2050 + 1000 = 3050 lei

Sume referitoare la angajat:

CAS individual 10.5% (3050 x 10.5%)	320
Şomaj 0.5% (3050 x 0.5%)	15
Asigurări de sănătate 5.5% (3050 x 5.5%)	168
Deducere personală funcţie de bază	0
Impozit pe salariu (3050 – 320 – 15 – 168) x 16%	408
Salariul net (3050 – 320 – 15 – 168 – 146)	2139

8. Un angajator acordă unui angajat un salariu de 2900 lei pe lună şi tichete de masă în sumă de 195 lei. Angajatul nu are persoane în întreţinere. Care sunt obligaţiile cu reţinere la sursă pe care le datorează angajatul şi valoarea salariului net?

Rezolvare:

Venit brut = 2900 + 195 = 3095 lei

CAS individual 10.5% (2900 x 10.5%)	305
Şomaj 0.5% (3050 x 0.5%)	15
Asigurări de sănătate 5.5% (2900 x 5.5%)	160
Deducere personală funcţie de bază	0
Deducere tichete de masă	195
Impozit pe salariu (2900 – 305 – 15 – 195) x 16%	382
Salariul net (3095 – 305 – 15 – 160 – 382)	2038

Scanned with OKEN Scanner

4.4. Teste grilă

1. Care din următoarele definiţii de mai jos nu caracterizează corect suveranitatea fiscală:

a. o entitate publică autorizată prin lege să instituie un sistem fiscal pe un teritoriu determinat;
b. puterea exclusivă de a înfiinţa regii autonome, societăţi comerciale cu capital de stat şi alte entităţi publice, precum şi dreptul de a încasa taxe, redevenţe, chirii;
c. puterea exclusivă de a organiza în mod liber şi de a aplica un sistem de impozite pe un anumit criteriu;
d. puterea de a institui un sistem de impozite pe un anumit teritoriu care posedă o autonomie tehnică în materie.

2. Sunt cuprinse în categoria impozitelor directe următoarele impozite:

a. impozit pe profit, impozit pe salarii, impozit pe dividende;
b. impozit pe profit, impozit pe venitul agricol, taxe consulare, taxa pe valoarea adăugată;
c. impozit pe profit, impozit pe venituri liberale, taxa pe valoarea adăugată, taxe de timbru;
d. impozit pe profit, impozit pe venitul agricol, taxa pentru folosirea terenurilor în alte scopuri decât pentru producţia agricolă.

3. Care din următoarele venituri sunt asimilate veniturilor din salarii:

a. veniturile din dobânzi;
b. veniturile din cedarea folosinței bunurilor;
c. veniturile obținute în baza concediului de maternitate;
d. nici unul din veniturile de mai sus.

Scanned with OKEN Scanner

4. Care sunt cele trei criterii în baza cărora statele încheie o convenţie fiscală de evitare a dublei impuneri juridice internaţionale:

a. rezidenţa, forma juridică, naţionalitatea;
b. rezidenţa, sediul permanent, forma juridică;
c. rezidenţa, sediul permanent, naţionalitatea;
d. rezidenţa, naţionalitatea, originea veniturilor.

5. Metoda de evitare a dublei impuneri, conform căreia impozitul plătit în străinătate pentru veniturile realizate în străinătate, se deduce integral din impozitul datorat în ţara de reşedinţă este reprezentată de:

a. creditarea totală;
b. creditarea obişnuită;
c. scutirea totală;
d. scutirea progresivă.

6. Potrivit Codului Fiscal, care din următoarele categorii de venituri obţinute de un contribuabil persoană fizică sunt venituri neimpozabile:

1. veniturile aferente persoanelor angajate în baza unei convenţii civile;
2. câştigurile salariaţilor zilieri;
3. sumele încasate din asigurări de orice fel reprezentând despăgubiri sau sume asigurate;
4. veniturile obţinute din drepturile de autor;
5. veniturile aferente concediului de odihnă;
6. sumele sau bunurile primite cu titlu de moştenire sau donaţie.

a.3,6; b.1,5; c.2,4; d.2,5;

7. Care dintre metodele de evitare a dublei impuneri internaţionale asigură contribuabilului cea mai mare degrevare fiscală:

a. metoda creditării ordinare;
b. metoda scutirii totale;
c. metoda creditării totale,
d. metoda scutirii progresive.

Scanned with OKEN Scanner

8. Conform Codului Fiscal care din următoarele categorii de venituri nu intră în baza de calcul a impozitului pe profit:

a. veniturile din vânzarea mărfurilor;
b. veniturile din dobânzi;
c. veniturile din dividende primite de la o persoană juridică română;
d. veniturile obţinute din valorificarea stocurilor.

9. Care din următoarele relaţii de calcul cu privire la profitul impozabil este corectă:

a. profit contabil – deducerile fiscale + cheltuielile nedeductibile fiscal;
b. profit contabil – deducerile fiscale + cheltuielile deductibile fiscal;
c. profit contabil + deducerile fiscale – cheltuielile nedeductibile fiscal;
d. profit contabil + deducerile fiscale – cheltuielile deductibile fiscal;

10. Care din următoarele categorii de venituri obţinute de un contribuabil persoană fizică sunt scutite de plata impozitului:

a. veniturile din salarii obţinute la al doilea loc de muncă;
b. veniturile din dobânzi la titlurile de stat;
c. veniturile din cedarea folosinţei bunurilor;
d. veniturile din dividende.

RĂSPUNSURI TESTE GRILĂ			
1	B	6	A
2	A	7	B
3	D	8	C
4	D	9	A
5	A	10	B

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL V
IMPOZITE INDIRECTE

5.1. Impozite indirecte: conţinut, forme de manifestare

Impozitele indirecte se percep cu ocazia vânzării unor bunuri şi a prestării unor servicii şi sunt virate la bugetul public naţional de producători, comercianţi sau prestatorii de servicii şi suportate de către consumatorii bunurilor şi serviciilor impozabile.[115]

Formele de manifestare a impozitelor indirecte:[116]

1. *taxe de consumaţie;*
   - pe produs şi taxe speciale – accize;
   - taxe generale pe vânzări cunoscute sub denumirea de impozit pe cifra de afaceri: impozit pe cifra de afaceri brută şi impozit pe cifra de afaceri netă, respectiv TVA-ul.
2. *monopoluri fiscale* (depline sau parţiale)[117];
3. *taxe vamale;*
   - taxe vamale de export;
   - taxe vamale de import (taxe ad-valorem, specifice şi compuse);
   - taxe vamale de tranzit.
4. *alte taxe* (judecătoreşti, notariale, consulare, de timbru).

---

[115] Ungureanu, M.A., (coord.), *Politici şi practici financiare*, Ed. Universitară, Bucureşti, 2013.
[116] Ibidem.
[117] *Monopolurile fiscale* sunt instituite de către stat asupra producţiei şi/sau vânzării unor mărfuri, precum: tutun, chibrituri, sare, alcool, zahăr, timbre fiscale, judiciare şi poştale precum şi alte produse specifice.

Principalele caracteristici ale impozitelor indirecte:[118]

- se percep atât la vânzarea mărfurilor cât şi la prestarea serviciilor;
- se încasează de la persoanele care cumpără mărfuri sau servicii, fără a ţine seama de veniturile, averea sau situaţia personală a acestora;
- se stabilesc în cote procentuale asupra preţului mărfurilor şi a tarifelor serviciilor sau pe unitatea de măsură în sumă fixă;
- au un caracter regresiv;
- au caracter inechitabil, pentru că nu prevăd venit minim neimpozabil şi facilităţi în cazul celor cu persoane în întreţinere;
- nu există o legătură între plătitorul şi suportatorul acestora. Acestea sunt plătite la bugetul public naţional de către producători şi comercianţi, însă sunt suportate de consumatori, prin includerea lor preţul mărfurilor sau tariful serviciilor;
- utilizarea lor influenţează negativ nivelul de trai al populaţiei;
- fiind incluse în preţuri şi tarife mărimea acestora nu poate fi cunoscută de către consumatori,;
- au o sensibilitate sporită în raport de conjunctura economică (atunci când economia evoluează ascendent, impozitele indirecte au un randament fiscal ridicat iar în cazul unei recesiuni economice fenomenul este invers);
- se percep comod şi presupun un cost relativ redus;
- în ţările dezvoltate, impozitele indirecte contribuie mai puţin la formarea veniturilor bugetare decât impozitele directe, iar în ţările în curs de dezvoltare impozitele indirecte au o ponderea crescută în totalul veniturilor bugetare faţă de impozitele directe, datorită nivelului redus al veniturilor şi averii majorităţii populaţiei acestor state.

[118] Ungureanu, M.A., (coord.), *Politici şi practici financiare*, Editura Universitară, Bucureşti, 2013 pag.170-171.

Scanned with OKEN Scanner

5.2. Armonizare fiscală versus concurenţă fiscală

Impozitele indirecte reglementate de legislaţia comunitară sunt: TVA-ul (conform art.113 din TFUE[119]) şi Accizele (conform art.113 şi art.192 din TFUE privind impozitarea energiei, pentru realizarea obiectivelor menţionate la art.191 din TFUE).[120]

Activităţile legislative ale UE în domeniul impozitelor indirecte vizează armonizarea şi coordonarea legislaţiei referitoare la TVA şi armonizarea celei cu privire la Accize, pentru funcţionarea adecvată a pieţei interne. În cazul accizelor Spre deosebire de TVA, vorbim despre impozite specifice. În schimb, sistemul comun al TVA se aplică, în general, producţiei şi distribuţiei de bunuri precum şi prestării de servicii destinate consumului, vândute şi cumpărate pe teritoriul UE.[121]

Politica fiscală a UE privind Accizele

Discrepanţele mari dintre cuantumul accizelor aplicate pe un anumit produs poate duce la: deplasarea produsului în funcţie de taxare; la fraudă şi la pierderea veniturilor. Nivelul şi structura accizelor variază între statele membre, afectând, astfel, competiţia.[122]

Încă din 1970, în ceea ce priveşte regimul accizelor, s-a încercat armonizarea atât a structuri, cât şi a ratelor. Astfel, Directiva 2008/118/CE referitoare regimul accizelor prevede un regim general pentru bunurile supuse accizării, în vederea garantării liberei circulaţii a mărfurilor şi pentru o mai bună funcţionare a pieţei interne în cadrul UE.[123]

---

[119] *TFUE – Tratatul privind funcţionarea Uniunii Europene.*

[120] http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/ro, *Fişe tehnice privind UE, Politicile sectoriale, Impozitare indirectă.*

[121] Ibidem.

[122] Ibidem.

[123] Ibidem.

Scanned with OKEN Scanner

Accizarea băuturilor alcoolice. O chestiune esențială în impozitarea alcoolului se referă la măsura în care diferitele produse se află în concurență. Comisia și Curtea Europeană de Justiție consideră că băuturile alcoolice se pot substitui și pot deveni concurente. Astfel, în 1992 sa adoptat Directiva 92/83/CEE cu privire la definirea produselor la care se percep accize precum și metoda de stabilire a acestora. De asemenea, au mai fost adoptate şi directivele 92/84/CEE respectiv 92/83/CEE. O propunere, de modificare a Directivei 92/84/CEE privind apropierea ratelor accizelor la băuturi alcoolice și alcool, a fost retrasă în 2015 deoarece Consiliul nu a ajuns la un consens în legătură cu această temă.[124]

Accizarea tutunului şi produselor din tutun. Structura de bază a accizelor la tutun a fost cuprinsă în Directiva consolidată 2011/64/CE datorită diversităţii categoriilor de produse din tutun ce se supun impozitării. Astfel, s-au putut stabili doar unele rate minime în raport cu propunerile iniţiale ale Comisiei. Deci, taxele la ţigări se compun dintr-o cotă proporțională (*ad valorem*), combinată cu o acciză specifică, iar în cazul altor tipuri de produse din tutun se aplică fie o acciză proporțională, fie una specifică, fie așa-numitele accize combinate. Dificultatea de a stabili un raport optim se reflectă și în structura industriei tutunului din UE.[125]

Accizarea produselor energetice (uleiuri minerale, gaz, electricitate, energie alternativă, carburant destinat aeronavelor). În 1992 sa stabilit pentru prima data structura de bază a accizelor la produsele energetice. La fel ca în situaţia tutunului și alcoolului şi în această situaţia planurile inițiale au presupus o armonizare totală, dar s-au stabilit, în final, doar rate minime. Propunerile Comisiei din 1997 sau adoptat cu modificări semnificative prin Directiva 2003/96/CE, urmată de o serie de derogări prin directivele 2004/74/CE și 2004/75/CE. Singurul rezultat concret a fost înregistrat în legătură cu impunerea carburanților destinat aeronavelor prin Directiva 2003/96/CE care prevede scutirea de la plata accizelor a produselor energetice utilizate drept carburanți în navigația aeriană comercială, cu

[124] Ibidem.
[125] Ibidem.

Scanned with OKEN Scanner

excepţia navigaţiei aeriene în scop privat. Astfel, Directiva 2003/96/CE a prevăzut pentru prima dată o serie de dispoziţii care permit statelor membre impozitarea carburanţilor destinaţi aeronavelor pentru zboruri interne şi, prin acorduri bilaterale, a carburanţilor destinaţi zborurilor intracomunitare.[126]

În 2001 prin Directiva 2003/30/CE adoptată în 2003, au fost propuse o serie de măsuri de promovare a utilizării biocombustibililor şi aplicarea unor rate reduse a accizelor, pentru această categorie de combustibil.[127]

Ultima iniţiativă a Comisiei se referă la o propunere[128] privind modernizarea reglementărilor în domeniul impunerii produselor energetice. Astfel, statele membre au posibilitatea de a-şi stabilii structurile de impozitare încât, prin transferarea sarcinilor fiscale de la impunerea muncii la impunerea consumului, să contribuie la ocuparea forţei de muncă şi, respectiv, la creşterea economică. Propunerea a fost retrasă în 2015.[129]

***

Politica fiscală a României privind Accizele

Accizele sunt taxe de consumaţie pe produs sau, cum li se mai spune, *taxe speciale de consumaţie*, care se stabilesc direct sau indirect asupra consumului de: alcool şi băuturi alcoolice, produse energetice (benzină fără plumb, benzină cu plumb, motorină, petrol lampant, gazul petrolier lichefiat, gaz natural, păcură, carbine şi cocs) şi electricitate. Toate aceste accize, nominalizate mai sus, sunt deja armonizate, dar, la nivelul României, mai sunt şi alte produse supuse accizelor şi care nu sunt încă armonizate, de exemplu: cafeaua verde cu anumite coduri respectiv cea neprăjită nedecofeinizată şi cea decofeinizată şi cafeaua solubilă. [130]

---

[126] Ibidem.

[127] Ibidem.

[128] *Proposal for a Council Directive amending Directive 2003/96/EC restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity.* COM_COM(2011)0169. www.europarl.europa.eu.

[129] http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/ro, *Fişe tehnice privind UE, Politicile sectoriale, Impozitare indirectă.*

[130] Ungureanu, M.A., (coord.), *Politici şi practici financiare*, Editura Universitară, Bucureşti, 2013, pag.176.

Scanned with OKEN Scanner

La nivelul României prin *Legea 571/2003 privind Codul fiscal* s-a instituit sistemul de antrepozitare fiscală a produselor supuse accizării în concordanţă cu prevederile europene care se referă la regimul general, circulaţia şi controlul produselor accizate. Acest regim de antrepozitare se aplică la grupele de produse: alcool şi produse alcoolice, produse din tutun, uleiuri minerale. Astfel, prin regimul de antrepozitare fiscală se reduce evaziunea fiscală, acesta reprezentând un instrument de creştere a capacităţii de control asupra producţiei, circulaţiei produselor accizabile şi reduce totodată efortul pentru încasarea accizelor.[131]

***

În cele ce urmează vom prezenta succint caracteristicile Accizelor aşa cu reies din legislaţia fiscală autohtonă (*Codul fiscal reglementat prin Legea 571/2003, publicată în MO 927/2003 cu modificările şi completările ulterioare*) în concordanţă cu legislaţia fiscală europeană.

ACCIZE[132]
Noţiuni generale privind accizele
Produsele accizabile sunt acele produse supuse reglementărilor privind accizele, iar **producţia de produse accizabile** presupune orice operaţiune prin care produsele respective sunt fabricate sau procesate şi transformate sub orice formă. Accizele sunt monofazice (unice), adică se plătesc numai de producători şi numai de importatori, suportarea efectivă căzând în sarcina consumatorului final. De regulă, se calculează cu ajutorul cotelor de impozitare (procentuale, proporţionale) aplicate la preţul producătorului sau la preţul de import + alte cheltuieli efectuate pe parcurs extern + taxe şi comisioane vamale. De asemenea, pentru unele produse se folosesc şi sume fixe pe unitatea de măsură. Sumele fixe se aplică la cantitatea vândută sau importată. **Accizele** sunt taxe speciale percepute asupra următoarelor produse (Anexa 2 şi 3): *alcool şi băuturi alcoolice; tutun; produse energetice şi electricitate, alte produse.*
Exigibilitatea
Accizele devin exigibile în momentul eliberării pentru consum. *Eliberarea pentru consum reprezintă:* ➢ ieşirea produselor accizabile dintr-un regim inclusiv neregulamentară;

[131] Ibidem, pag.177.

[132] Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, publicată în MO 927/2003 cu modificările şi completările ulterioare.

Scanned with OKEN Scanner

- deţinerea de produse accizabile în afara unui regim suspensiv de accize pentru care accizele nu au fost percepute în conformitate cu dispoziţiile legale;
- producerea de produse accizabile, inclusiv neregulamentară, în afara unui regim suspensiv de accize;
- importul de produse accizabile, chiar şi neregulamentar, cu excepţia cazului în care produsele accizabile sunt plasate, imediat după import, în regim;
- utilizarea de produse accizabile în interiorul antrepozitului fiscal, altfel decât ca materie primă.

Eliberare pentru consum presupune şi deţinerea în scopuri comerciale a produselor accizabile, ce au fost eliberate pentru consum în alt stat membru sau importate în alt stat membru şi pentru care nu sau perceput accize în România.

Pentru produsele accizabile nu se datorează accize, atunci când:

- se prezintă imediat autorităţii competente dovezi suficiente despre evenimentul produs, precum şi informaţii precise cu privire la cantitatea de produs care nu este disponibilă pentru a fi folosită în România;
- pot fi dovedite prin procese-verbale privind înregistrarea distrugerii totale sau a pierderii iremediabile;
- se încadrează în limitele prevăzute în normele tehnice ale utilajelor şi instalaţiilor sau în coeficienţii maximi de pierderi specifice activităţilor de depozitare, manipulare, distribuţie şi transport prevăzuţi în studiile realizate la solicitarea antrepozitarului interesat de către institute abilitate;
- sunt evidenţiate şi înregistrate în contabilitate.

Plătitori de accize

Persoana plătitoare de accize exigibile este:

- în cazul scoaterii unor produse accizabile din regimul suspensiv:
  - antrepozitarul, destinatarul sau orice persoană care eliberează produse accizabile dintr-un regim suspensiv sau în numele căreia se face eliberarea şi, în cazul ieşirilor neregulamentare dintr-un antrepozit fiscal, orice persoană care a participat la această ieşire;
  - în cazul unor nereguli în deplasarea produselor accizabile în regim suspensiv: antrepozitarul, expeditorul sau orice persoană care a garantat plata accizelor, precum şi orice persoană care a contribuit la ieşirea neregulamentară sau care avea cunoştinţă (sau ar fi trebuit să aibă) de caracterul neregulamentar al ieşirii;
- în cazul deţinerii unor produse accizabile persoana care deţine produsele sau orice persoană implicată în deţinerea acestora;
- în cazul producerii unor produse accizabile producătorul sau, în cazul unei produceri neregulamentare, orice persoană implicată în producerea acestora;
- în cazul importului unor produse accizabile persoana care declară produsele sau în numele căreia sunt declarate produsele în momentul importului.

Scanned with OKEN Scanner

Plata accizelor

Termenul de plată este până la data de 25 a lunii următoare celei în care accizele devin exigibile. Prin excepţie, în cazul furnizorilor de energie sau gaz, termenul este data de 25 a lunii următoare celei de facturare. În cazul importului unui produs, care nu este plasat în regim suspensiv, momentul plăţii este cel al înregistrării declaraţiei vamale. Livrarea produselor energetice din antrepozite fiscale sau din locaţia în care au fost recepţionate de destinatar se efectuează în momentul deţinerii documentului de plată de către furnizor, care atestă virarea accizelor aferente cantităţii ce se va factura. La depunerea declaraţiei lunare se regularizează eventuale diferenţe între valoarea accizelor virate de beneficiarii, în numele antrepozitului fiscal sau al destinatarului şi valoarea accizelor aferente produselor energetice efectiv livrate.

***

Politica fiscală a UE privind TVA

Armonizarea TVA[133] a presupus mai multe etape în vederea asigurării transparenței comerțului intracomunitar. Astfel, în 1985, Comisia a lansat *Cartea albă privind piața unică*, care, printre altele, se referea la înlăturarea barierelor fiscale. *Principiul destinației* aplicat tranzacțiilor comerciale dintre statele membre UE a determinat nevoia de acțiune în domeniul TVA.[134]

În 1987 Comisia a inițiat tranziția la *principiul locului de origine* conform căruia tranzacțiile dintre statele membre plătitoare de TVA ar suporta, taxa prelevată în statul de origine, pe care comerciantul o poate ulterior deduce ca şi taxă de intrare. Totodată, Comisia a iniţiat propunerea privind un sistem de compensare pentru realocarea TVA-ului încasat în statele de origine, statelor de consum. Aceste propuneri nu au fost acceptate de statele membre revenindu-se la principiul destinației pentru tranzacțiile plătitorilor de TVA, punându-se, astfel, bazele *sistemului tranzitoriu*[135] intrat în vigoare în anul 1993.[136]

---

[133] Directiva 2006/112/CE a Consiliului Uniunii Europene din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al TVA, codifică toate modificările aduse într-un act legislativ unic.

[134] http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/ro, *Fişe tehnice privind UE, Politicile sectoriale, Impozitare indirectă.*

[135] Directivele 91/680/CEE şi 92/111/CEE. privind taxa pe valoarea adaugată.

[136] http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/ro, *Fişe tehnice privind UE, Politicile sectoriale, Impozitare indirectă.*

Scanned with OKEN Scanner

În 2000, Comisia a adoptat o serie de măsuri privind îmbunătăţirea *normelor tranzitorii,* iar, în 2005 s-au pus bazele aplicării uniforme a normelor în materie de TVA[137] statele membre având posibilitatea aplicării unor norme speciale simplificate de percepere a TVA.[138]

Începând cu 2006, sau adus o serie de îmbunătăţiri sistemului legislativ privind TVA fiind reprezentat de: Directiva 2006/112/CE, Directiva 2008/8/CE şi Directiva 2008/9/CE precum şi de Regulamentul (CE)37/2009 cu privire la cooperarea administrativă pe linie de TVA pentru combaterea fraudei fiscale în operaţiunile intracomunitare.[139]

În 2010 Comisia a publicat *Cartea Verde privind viitorul TVA*[140] în scopul deschiderii discuţiilor cu privire la TVA. Astfel, prin intermediul Deciziei 2012/C188/02 Comisia a stabilit un grup de experţi privind regimul TVA.[141]

În 2016 Comisia a prezentat un *Plan de acţiune pentru modernizarea regimurilor de TVA*[142]. Scopul acestui plan fiind structurarea TVA într-un mod simplu, favorabil companiilor şi mai puţin predispus la evaziune şi fraudă:[143]

- principii referitoare la un viitor regim unitar de TVA;
- măsuri pentru combaterea fraudei privind TVA, pe termen scurt;
- planuri privind revizuirea ratelor reduse la TVA;
- propuneri privind comerţul electronic referitoare la simplificarea normelor de aplicare în materie de TVA;
- introducerea de facilităţi pentru IMM-uri printr-un pachet legislativ în domeniul TVA.

---

[137] Regulamentul (UE) nr.282/2011 al Consiliului Uniunii Europene de punere în aplicare, a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al TVA.

[138] http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/ro, *Fişe tehnice privind UE, Politicile sectoriale, Impozitare indirectă.*

[139] Ibidem.

[140] *Green Paper on the future of VAT - Towards a simpler, more robust and efficient VAT system.* COM_COM(2010)0695. www.europarl.europa.eu.

[141] http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/ro, *Fişe tehnice privind UE, Politicile sectoriale, Impozitare indirectă.*

[142] *Action Plan on VAT.* http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat.

[143] http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/ro, *Fişe tehnice privind UE, Politicile sectoriale, Impozitare indirectă.*

Scanned with OKEN Scanner

În prezent, UE propune trecerea, la principiul statului de destinație, în situaţia furnizării transfrontaliere de produse. Astfel, TVA-ul trebuie virat de exportator în statul în care livrează marfa. Într-o primă fază acest principiu vizează doar livrările între întreprinderi.[144]

Sistemul de rate TVA. Directiva 92/77/CEE prevede o rată minimă standard de 15%. În 1995 și 1998 Comisia propune o rată maximă de 25% vis a vis de care PE s-a pronunțat împotrivă. Astfel, Consiliul a extins aplicabilitatea ratei minime standard de 15% prin Directiva 2010/88/UE până la finele lui 2015. Cu toate acestea, ratele reduse de TVA au condus în multe situaţii la controverse între statele membre. Totuşi, sa adoptat Directiva 2009/47/CE cu privire la ratele reduse de TVA pentru serviciile prestate la nivel local care utilizează intensiv forța de muncă.[145]

***

Politica fiscală a României privind TVA

În ceea ce priveşte *Taxa pe valoarea adăugată (TVA)* (introdusă în România în 1993), o dată cu aderarea la UE, aplicarea acesteia se realizează în baza Directivei 2006/112/CE[146] a constituit un pas important pe linia armonizării TVA şi se referă la:[147] *sfera de aplicare; operaţiunile impozitate; baza de impozitare; regimul cotelor de impozitare; subiectul impozabil (contribuabilul); locul impunerii; deducerile şi scutirile fiscale etc.*

România, ca ţară membră a UE cu drepturi depline, şi-a aliniat regimul reglementărilor juridice al TVA şi este interesată de respectarea acestui regim în scopul evitării concurenţei fiscale care poate determina orientarea investitorilor spre ţările cu fiscalitate mai redusă privind impozitele indirecte sau chiar în cazul celor directe, dacă nu există coordonare fiscală unitară.

***

În cele ce urmează vom prezenta succint caracteristicile TVA aşa cu reies din legislaţia fiscală autohtonă (*Codul fiscal reglementat prin Legea*

---

[144] Ibidem.
[145] Ibidem.
[146] Directiva 2006/112/CE privind reglementarea TVA în UE care reformulează Directiva 77/388/CEE din 17 mai1977 privind impozitul pe cifra de afaceri.
[147] Ungureanu, M.A., (coord.), *Politici şi practici financiare*, Ed. Universitară, Bucureşti, 2013.

Scanned with OKEN Scanner

571/2003, publicată în MO 927/2003 cu modificările şi completările ulterioare) în concordanţă cu legislaţia fiscală europeană.

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ [148]
Noţiuni generale privind TVA
Taxa pe valoarea adăugată (TVA) este un impozit care cuprinde toate fazele circuitului economic, respectiv producţia, serviciile şi distribuţia până la vânzările către consumatorii finali, inclusiv. Este un impozit unic ce se percepe în mod fracţionat corespunzător valorii adăugate la fiecare stadiu al circuitului economic. *Sunt operaţiuni impozabile cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiţii:* ➢ operaţiunile care constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată; ➢ locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este în România; ➢ livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă acţionând ca atare; ➢ livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activităţile economice: producător, comerciant sau prestator de servicii, inclusiv activităţi extractive, agricole şi profesii libere sau asimilate acestora. *Persoane impozabile* sunt cele care desfăşoară, de o manieră independentă şi indiferent de loc, activităţi economice[149], oricare ar fi scopul sau rezultatul acestora.
Operaţiuni impozabile
Livrarea de bunuri: ➢ predarea efectivă a bunurilor către o altă persoană, ca urmare a unui contract care prevede că plata se efectuează în rate sau a oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plăţii ultimei sume scadente, cu excepţia contractelor de leasing; ➢ transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor, în urma executării silite; ➢ trecerea în domeniul public a unor bunuri din patrimoniul persoanelor impozabile, în condiţiile prevăzute de legislaţia referitoare la proprietatea publică şi regimul juridic al acesteia, în schimbul unei despăgubiri. **Prestarea de servicii:** ➢ închirierea de bunuri sau transmiterea folosinţei bunurilor în cadrul unui contract de leasing;

[148] Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, publicată în MO 927/2003 cu modificările şi completările ulterioare.

[149] **Activităţile economice** cuprind activităţile producătorilor, comercianţilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activităţile extractive, agricole şi activităţile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obţinerii de venituri cu caracter de continuitate.

Scanned with OKEN Scanner

- cesiunea bunurilor necorporale, indiferent dacă acestea fac sau nu obiectul unui drept de proprietate, cum sunt: transferul şi/sau cesiunea drepturilor de autor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale şi a altor drepturi similare;
- angajamentul de a nu desfăşura o activitate economică, de a nu concura cu altă persoană sau de a tolera o acţiune ori o situaţie;
- prestările de servicii efectuate în baza unui ordin emis de/sau în numele unei autorităţi publice sau potrivit legii;
- servicii de intermediere efectuate de pers care acţionează în contul şi în numele altei pers, atunci când intervin într-o prestare de servicii sau livrare de bunuri.

Achiziţiile intracomunitare de bunuri:

Se consideră achiziţie intracomunitară obţinerea dreptului de a dispune, ca şi proprietar, de bunuri mobile corporale expediate sau transportate la destinaţia indicată de cumpărător, furnizor, sau de către altă persoană, în contul furnizorului sau cumpărătorului, către un stat membru, altul decât cel de expediere a bunurilor.

Importul de bunuri:

- intrarea pe teritoriul UE de bunuri care nu se află în liberă circulaţie în înţelesul art. 24 din Tratatul de înfiinţare a CE;
- intrarea în UE a bunurilor care se află în liberă circulaţie, provenite dintr-un teritoriu terţ, care face parte din teritoriul vamal al UE.

Faptul generator şi exigibilitatea TVA

Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condiţiile legale necesare pentru exigibilitatea TVA. Exigibilitatea TVA reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptăţită să solicite plata de către persoanele obligate la plata TVA, chiar dacă plata poate fi amânată. Exigibilitatea plăţii TVA reprezintă data la care o persoană are obligaţia de a plăti TVA la bugetul statului. Această dată determină şi momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplată.

Exigibilitatea TVA intervine la data la care are loc faptul generator.

Baza de impozitare a TVA

Baza de impozitare a TVA este constituită din:

- pentru livrări de bunuri sau prestări servicii, din tot ceea ce constituie contrapartida obţinută sau care urmează a fi obţinută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terţ, inclusiv subvenţiile legate de preţul operaţiunilor;
- preţul de cumpărare al bunurilor, în absenţa unor astfel de preţuri, preţul de cost, stabilit la data livrării. În cazul în care bunurile sunt active corporale fixe, baza de impozitare se stabileşte conform normelor;
- suma chelt. efectuate de pers impozabilă pentru prestarea de servicii;
- pentru prestarea de servicii sau livrarea de bunuri pentru care beneficiarul este o pers afiliată furnizorului/prestatorului, baza de impozitare este valoarea de piaţă. Valoarea de piaţă reprezintă suma pe care ar trebui să o plătească, pentru

Scanned with OKEN Scanner

obţinerea bunurilor sau serviciilor, un client aflat în aceeaşi etapă de comercializare la care are loc prestarea de servicii sau livrarea de bunuri, în condiţii de concurenţă loială unui furnizor ori prestator independent de pe teritoriul statului membru în care livrarea sau prestarea este supusă TVA.

Baza de impozitare cuprinde următoarele:

- impozitele şi taxele, cu excepţia TVA dacă legea nu prevede altfel;
- cheltuielile accesorii, cum sunt: cheltuieli de ambalare, transport şi asigurare şi comisioane, solicitate de furnizor/prestator cumpărătorului sau beneficiarului.

Cotele TVA

Cota standard de 19% şi se aplică asupra bazei de impozitare pentru operaţiunile impozabile care nu sunt scutite de TVA sau care nu sunt supuse cotelor reduse.

Cota redusă de 9% se aplică asupra bazei de impozitare pentru:

- alimente, servicii de restaurant şi catering, băuturi nealcoolice (excepţie berea la draft), seminţe, plante; livrare apă potabilă
- medicamente de uz uman şi veterinar;
- produse ortopedice, proteze (excepţie cele dentare) şi accesorii;
- hoteluri, inclusiv închirieri de terenuri pentru camping;
- produse utilizate pentru producţia agricola (îngrăşăminte, pesticide, seminţe şi alte produse agricole destinate plantării şi prestări de servicii specifice).

Cota redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru:

- manuale şcolare, cărţi, ziare (excepţie materialele publicitare);
- locuinţe sociale (cămine de bătrâni, pensionari, copii, centre de recuperare, reabilitare, clădiri cumpărate de primării pt. folosinţă cu chirie subvenţionată)
- locuinţe sub 120 mp şi sub 450.000 lei – prima achiziţie
- muzee, castele, case memoriale, monumente istorice, arhitectonice, arheologice, grădini zoo şi botanice, târguri, expoziţii, evenimente culturale, sportive şi cinematografe.

***

Rolul Parlamentului European în impozitarea indirectă

Impozitarea alcoolului şi a tutunului. Începând cu 1987 PE a monitorizat toate propunerile înaintate. Astfel, în 1997, acesta a precizat că nu trebuie denaturată concurenţa între diferitele băuturi alcoolice, iar, în cazul produselor din tutun şi ţigărilor a solicitat o nouă *armonizare mai ridicată* a ratelor de impozitare. De asemenea, în raportul din 2002 cu privire la politica fiscală, PE nu a fost de acord cu politica Comisiei, dezaprobând-o, referitor la accizele la alcool şi tutun nesusţinând armonizarea ascendentă,

Scanned with OKEN Scanner

iar, în 2009, acesta a susţinut creşterea progresivă a taxelor la produsele din tutun şi ţigări, dar nu la nivelul propunerilor Comisiei.[150]

Impozitarea uleiurilor minerale şi a energiei. Încă din 1991 PE cere stabilirea de taxe-obiectiv pentru benzină, precum şi de taxe minime sensibil mai mari pentru păcura grea. Prin amendamente, PE a urmărit să elimine lista scutirilor sistematice şi să extindă lista scutirilor opţionale, să indexeze ratele minime ale impozitelor în funcţie de rata inflaţiei şi să introducă o procedură care să permită statelor membre ca în anumite situaţii să poată returna taxele, integral sau parţial, companiilor. În rezoluţia din 2002 privind politica fiscală, PE a afirmat faptul că *„principiul «poluatorul plăteşte» trebuie aplicat pe scară mult mai largă, în special în sectorul produselor energetice"*. În 2002, PE a acordat aviz favorabil în privinţa propunerilor legate de biocombustibili şi a adoptat amendamente privind consolidarea acestor propuneri.[151]

Taxa pe Valoarea Adăugată. Conform legislaţiei în domeniul TVA, rolul PE se limitează doar la procedura de consultare. Acesta a aprobat, astfel, în 1998 un interval de 15-25% privind ratele standard de TVA, iar, în 2007 a susţinut extinderea derogărilor temporare pentru anumite state membre, îndemnând Consiliul să ajungă la o soluţie pe termen mai lung referitor la structura ratelor TVA. De asemenea, în 2014 PE a adoptat rezoluţia[152] cu privire la propunerea modificării Directivei 2006/112/CE referitoare la sistemul comun TVA făcând referire la declaraţia standard de recuperare.[153]

---

[150] http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/ro, *Impozitare indirectă.*

[151] Ibidem.

[152] *European Parliament legislative resolution of 26 February 2014 on the proposal for a Council directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards a standard VAT return.* A7-0090/2014. www.europarl.europa.eu.

[153] http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/ro, *Fişe tehnice privind UE, Politicile sectoriale, Impozitare indirectă.*

Scanned with OKEN Scanner

5.3. Studii de caz şi aplicaţii rezolvate sau propuse spre rezolvare

1. Studiul privind regimul impozitelor indirecte la nivelul statelor membre ale Uniunii Europene pe exemplul Taxei pe Valoarea Adăugată a fost elaborat pe baza datelor preluate de la Ministerul Finanţelor Publice, Direcţia de Legislaţie în Domeniul TVA.

ANALIZĂ COMPARATIVĂ PRIVIND TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ ÎN ŢĂRILE MEMBRE ALE UNIUNII EUROPENE		
Austria	**TVA standard: 20% (ianuarie 1984)**	**Perioada fiscală:** lunar, trimestrial
	TVA redus de 10% pentru produse alimentare, produse farmaceutice, cărţi, ziare, transport de pasageri, cultură, divertisment şi hoteluri	
Belgia	**TVA standard: 21% (ianuarie 1996)**	**Perioada fiscală:** lunar, trimestrial
	TVA redus de 12% pentru restaurante	
	TVA redus de 6% pentru produse alimentare, produse farmaceutice, servicii medicale, cărţi, ziare, apă, cultură, divertisment şi hoteluri	
Bulgaria	**TVA standard: 20% (ianuarie 1999)**	**Perioada fiscală:** lunar
	TVA redus de 9% pentru hoteluri	
Croaţia	**TVA standard: 25% (martie 2012)**	**Perioada fiscală:** lunar
	TVA redus de 13% pentru ziare şi hoteluri	
Cipru	**TVA standard: 19% (ianuarie 2014)**	**Perioada fiscală:** trimestrial
	TVA redus de 9% pentru hoteluri şi restaurante	
	TVA redus de 5% pentru produse alimentare, produse farmaceutice, servicii medicale, cărţi, ziare, transport pasageri, evenimente culturale, divertisment şi evenimente sportive	
Cehia	**TVA standard: 21% (ianuarie 2013)**	**Perioada fiscală:** lunar, trimestrial
	TVA redus de 15% pentru produse alimentare, produse farmaceutice, servicii medicale, ziare, transport pasageri, evenimente culturale, divertisment şi hoteluri	
	TVA redus de 10% pentru medicamente, cărţi şi produse alimentare pentru bebeluşi	

Scanned with OKEN Scanner

ANALIZĂ COMPARATIVĂ PRIVIND TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ ÎN ŢĂRILE MEMBRE ALE UNIUNII EUROPENE		
Danemarca	**TVA standard: 25% (ianuarie 1992)** TVA redus:la niciun produs sau serviciu	**Perioada fiscală:** lunar, trimestrial, semestrial
Estonia	**TVA standard: 20% (iulie 2009)** TVA redus de 9% pentru produse farmaceutice, servicii medicale, cărţi şi hoteluri	**Perioada fiscală:** lunar
Finlanda	**TVA standard: 24% (ianuarie 2013)** TVA redus de 14% pentru produse alimentare şi restaurante TVA redus de 10% produse farmaceutice, cărţi, ziare, transport pasageri, evenimente culturale, divertisment, sportive şi hoteluri	**Perioada fiscală:** lunar
Franţa	**TVA standard: 20% (ianuarie 2014)** TVA redus de 10% produse farmaceutice, transport pasageri, evenimente culturale, sportive, divertisment, hoteluri şi restaurante TVA redus de 5,5% pentru produse alimentare, servicii medicale, cărţi şi e-books TVA redus 2,1% produse farmaceutice şi ziare	**Perioada fiscală:** lunar, trimestrial
Germania	**TVA standard: 19% (ianuarie 2007)** TVA redus de 7% pentru produse alimentare, servicii medicale, cărţi, ziare, transport pasageri, cultură, divertisment şi hoteluri	**Perioada fiscală:** lunar, trimestrial
Grecia	**TVA standard: 24% (iulie 2010)** TVA redus de 13% pentru produse alimentare, produse farmaceutice, servicii de natură medicală, evenimente culturale, divertisment şi evenimente sportive TVA redus de 6,5% (ianuarie 2011) pentru cărţi, ziare şi hoteluri	**Perioada fiscală:** lunar, trimestrial
Irlanda	**TVA standard: 23% (ianuarie 2012)** TVA redus de 13,5% pentru servicii medicale TVA redus de 9% pentru ziare, cultură, divertisment, sportive, restaurante şi hoteluri TVA redus de 4,8% pentru produse alimentare TVA redus de 0% pentru produse medicale, cărţi şi îmbrăcăminte pentru copii	**Perioada fiscală:** bilunar, anual

Scanned with OKEN Scanner

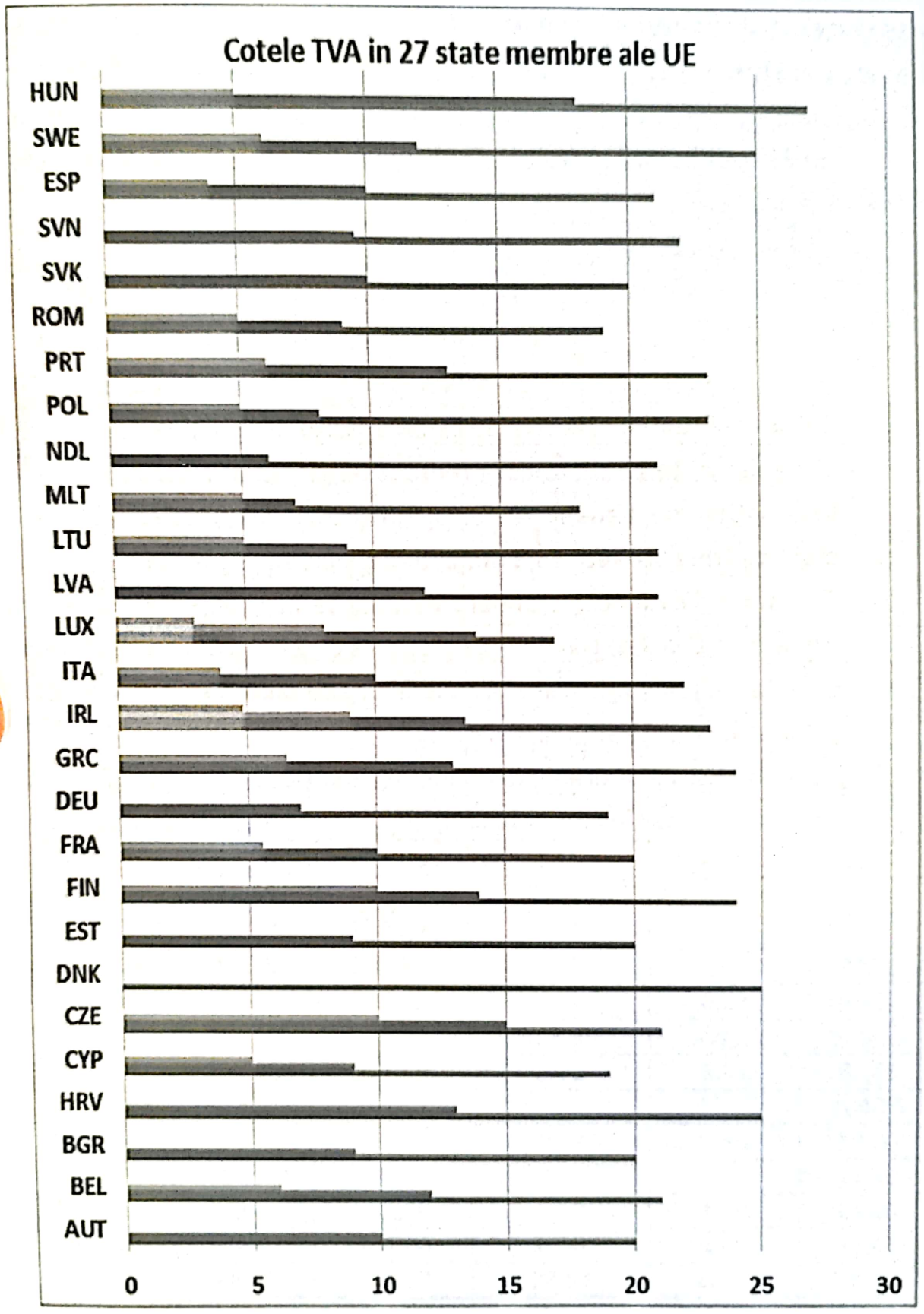
ANALIZĂ COMPARATIVĂ PRIVIND TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ ÎN ŢĂRILE MEMBRE ALE UNIUNII EUROPENE		
Italia	**TVA standard: 22% (octombrie 2013)**	**Perioada fiscală:** lunar, trimestrial
	TVA redus de 10% pentru produse farmaceutice, transport pasageri, evenimente culturale, divertisment, hoteluri şi restaurante	
	TVA redus de 4% pentru produse alimentare, servicii medicale, cărţi şi e-books	
Luxemburg	**TVA standard: 17% (ianuarie 2015)**	**Perioada fiscală:** lunar, trimestrial, anual
	TVA redus 14% vinuri, combustibil, publicitate	
	TVA redus de 8% biciclete şi servicii domestice	
	TVA redus de 3% produse alimentare, farmaceutice, servicii medicale, cărţi, ziare, transport pasageri, evenimente culturale, divertisment, evenimente sportive, hoteluri, restaurante şi e-books	
Letonia	**TVA standard: 21% (iulie 2012)**	**Perioada fiscală:** lunar, trimestrial, semestrial
	TVA redus de 12% (ianuarie 2011) produse farmaceutice, servicii medicale, cărţi, ziare, hoteluri	
Lituania	**TVA standard: 21% (septembrie 2009)**	**Perioada fiscală:** lunar, trimestrial, semestrial
	TVA redus de 9% pentru cărţi	
	TVA redus de 5% pentru produse farmaceutice şi servicii medicale	
Malta	**TVA standard: 18% (ianuarie 2004)**	**Perioada fiscală:** trimestrial
	TVA redus de 7% pentru hoteluri	
	TVA redus de 5% pentru servicii medicale, cărţi, ziare, evenimente culturale şi e-books	
	TVA redus de 0% produse alimentare şi farmaceutice	
Olanda	**TVA standard: 21% (octombrie 2012)**	**Perioada fiscală:** lunar, trimestrial, anual
	TVA redus de 6% produse alimentare, farmaceutice, servicii medicale, cărţi, transport pasageri, cultură, divertisment şi hoteluri	
Polonia	**TVA standard: 23% (ianuarie 2011)**	**Perioada fiscală:** lunar
	TVA redus de 8% prod farmaceutice, serv medicale, transport pasageri, ziare, hoteluri, restaurante, cultură, sportive, divertisment	
	TVA redus de 5% pentru produse alimentare	

Scanned with OKEN Scanner

ANALIZĂ COMPARATIVĂ PRIVIND TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ ÎN ŢĂRILE MEMBRE ALE UNIUNII EUROPENE		
Portugalia	**TVA standard: 23% (ianuarie 2011)**	**Perioada fiscală:** lunar, trimestrial
	TVA redus de 13% pentru unele alimente şi materiale agricole	
	TVA redus de 6% pentru unele alimente, produse farmaceutice, servicii medicale, cărţi, ziare, transport pasageri şi hoteluri	
Slovacia	**TVA standard: 20% (ianuarie 2011)**	**Perioada fiscală:** lunar, trimestrial
	TVA redus de 10% pentru produse alimentare, produse farmaceutice, servicii medicale, cărţi şi evenimente culturale	
Suedia	**TVA standard: 25% (iulie 1990)**	**Perioada fiscală:** lunar, anual
	TVA redus de 12% pentru produse alimentare	
	TVA redus de 6% pentru cărţi	
Slovenia	**TVA standard: 22% (iulie 2013)**	**Perioada fiscală:** lunar
	TVA redus de 9,5% pentru produse alimentare, produse farmaceutice, servicii medicale, cărţi, ziare, evenimente culturale, divertisment, evenimente sportive şi hoteluri	
Spania	**TVA standard: 21% (septembrie 2012)**	**Perioada fiscală:** lunar, trimestrial
	TVA redus de 10% pentru produse farmaceutice, servicii medicale, transport pasageri, evenimente culturale, divertisment, evenimente sportive	
	TVA redus de 4% produse alimentare, ziare	
Ungaria	**TVA standard: 27% (ianuarie 2012)**	**Perioada fiscală:** lunar, trimestrial, anual
	TVA redus de 18% prod alimentare şi hoteluri	
	TVA redus de 5% pentru produse farmaceutice, servicii medicale şi cărţi	
Romania	**TVA standard: 19% (ianuarie 2017)**	**Perioada fiscală:** lunar
	TVA redus de 9% TVA redus de 5% *Codul fiscal reglementat prin Legea 571/2003, publicată în MO 927/2003 cu modificările şi completările ulterioare*	

Sursa: Date prelucrate şi actualizate pe baza *Situaţiei comparativă privind TVA-ul în statele membre U.E.*, Ministerul Finanţelor Publice, Direcţia de Legislaţie în Domeniul TVA, Iacob Oana.

Scanned with OKEN Scanner



Scanned with OKEN Scanner

Din analiza comparativă privind cotele TVA în ţările membre ale Uniunii Europene de mai sus, rezultă următoarele:

- Danemarca este singurul stat care practică o singură cotă standard de 25%, iar la polul opus se află Irlanda care, pe lângă cota standard de 23%, utilizează patru cote reduse de TVA (13.5%, 9%, 4.8% şi 0%);
- Cel mai consecvent stat membru al Uniunii Europene în ceea ce priveşte cota standard de TVA de 20% este Austria care menţine această cotă din ianuarie 1984;
- Majoritatea ţărilor membre ale UE practică în afară de cota standard şi o serie de cote reduse de TVA (**state cu o cotă redusă:** Austria, Bulgaria, Croaţia, Germania, Estonia, Letonia, Olanda, Slovacia şi Slovenia; **state cu două cote reduse:** Belgia, Cipru, Cehia, Finlanda, Grecia, Ungaria, Lituania, Polonia, Portugalia, Spania şi Romania; **sau state cu trei cote reduse:** Franţa, Italia, Luxemburg şi Malta).
- Cea mai ridicată cotă standard de 27% se înregistrează în Ungaria urmată de Croaţia, Danemarca şi Suedia cu 25% şi Finlanda şi Grecia cu 24%. La polul opus se află Luxemburg cu o cotă standard de 17% şi Malta cu o cotă standard de 18%.
- Perioada fiscală diferă de la un stat la altul (lunar, trimestrial, anual, sau chiar bilunar în cazul Irlandei).

Scanned with OKEN Scanner

2. Studiul privind regimul impozitelor indirecte la nivelul statelor membre ale Uniunii Europene pe exemplul Accizelor a fost elaborat pe baza datelor preluate de la Ministerul Finanţelor Publice, Direcţia de Legislaţie în Domeniul Accizelor, cu exemplificări pe principalele categorii de produse:

ANALIZĂ COMPARATIVĂ PRIVIND ACCIZELE ÎN ŢĂRILE MEMBRE ALE UE					
	Benzină	Motorină	Electricitate		Ţigarete
	Nivel min 359 EUR/1000 litrii	Nivel min 330 EUR/1000 litrii	Scop comercial Nivel min 0,5 EUR/Mwh	Scop necomercial Niv min 1 EUR/Mwh	Nivel min 64 EUR/1000 ţigarete
Austria	475,00	375,00	15,00	15,00	104,09
Belgia	607,87	332,89	0,00	1,91	124,87
Bulgaria	350,24	306,78	0,72	0,72	50,94
Cehia	483,10	405,91	1,15	1,15	75,14
Cipru	298,66	245,00	0,00	0,00	83,25
Danemarca	561,23	382,02	91,82	82,84	114,52
Estonia	359,18	330,10	3,20	3,20	63,83
Finlanda	627,00	390,50	2,63	8,83	129,53
Franţa	639,60	428,70	0,00	0,00	169,60
Germania	669,80	485,70	12,30	20,50	140,72
Grecia	359,00	302,00	0,00	0,00	86,25
Irlanda	508,79	368,05	0,50	1,00	249,32
Italia	564,00	423,00	3,10	4,70	105,30
Letonia	379,35	330,00	0,78	0,78	67,73
Lituania	434,43	330,17	0,00	0,00	37,36
Luxemburg	464,58	305,35	0,50	1,00	91,30
Malta	459,38	352,40	0,84	0,84	109,50
Olanda	700,68	423,70	108,50	108,50	136,65
Polonia	488,19	377,89	5,91	5,91	64,45
Portugalia	582,95	364,41	-	-	104,75
România	335,72	283,92	0,42	0,84	50,00
Slovacia	514,50	481,31	0,66	-	71,96
Slovenia	402,57	382,59	0,50	1,00	64,00
Spania	426,92	302,00	0,50	1,00	79,45
Suedia	570,59	487,52	28,99	28,99	130,62
Ungaria	448,17	367,89	1,04	1,04	67,49

Scanned with OKEN Scanner

ANALIZĂ COMPARATIVĂ PRIVIND ACCIZELE ÎN ŢĂRILE MEMBRE ALE UE				
	Alcool	Bere		Băuturi intermediare
	Nivel min 550 EUR /hl alcool pur	Nivel min 0,748 EUR /hl/gr Plato	Nivel min 1,87 EUR /hl/gr alcoolic	Nivel min 45 EUR /hl de produs
Austria	1000,00	2,000	-	73,00
Belgia	1752,24	1,710	-	161,13
Bulgaria	562,43	0,767	-	46,01
Cehia	1081,10	0,979	-	95,46
Cipru	598,01	-	4,78	45,00
Danemarca	2010,62	-	6,82	164,33
Estonia	1291,06	-	4,92	142,01
Finlanda	3580,00	-	23,60	515,00
Franţa	1471,75	-	2,64	217,21
Germania	1303,00	0,787	-	153,00
Grecia	1308,00	1,360	-	54,00
Irlanda	3925,00	-	19,87	656,18
Italia	800,01	2,350	-	68,51
Letonia	1163,45	-	2,04	98,72
Lituania	1278,96	-	2,46	88,04
Luxemburg	1041,15	0,793	-	66,93
Malta	1400,00	0,750	-	150,00
Olanda	1504,00	40,820	-	233,70
Polonia	1466,63	2,030	-	88,41
Portugalia	1001,35	24,260	-	58,31
România	750,00	0,748	-	51,08
Slovacia	939,38	1,650	-	82,98
Slovenia	694,79	-	6,86	62,59
Spania	830,25	0,910	-	55,53
Suedia	5154,93	-	17,07	464,39
Ungaria	976,62	2,230	-	77,80

Scanned with OKEN Scanner

ANALIZĂ COMPARATIVĂ PRIVIND ACCIZELE ÎN ŢĂRILE MEMBRE ALE UE				
	Vinuri		Băuturi fermentate	
	Liniştite	Spumoase	Liniştite	Spumoase
	Nivel min 0 EUR / hl de produs	Nivel min 0 EUR / hl de produs	Nivel min 0 EUR / hl de produs	Nivel min 0 EUR / hl de produs
Austria	0,00	0,00	0,00	0,00
Belgia	47,09	161,13	47,09	161,13
Bulgaria	0,00	0,00	0,00	0,00
Cehia	0,00	95,46	0,00	95,46
Cipru	0,00	0,00	0,00	0,00
Danemarca	123,32	164,33	82,30	123,32
Estonia	66,47	66,47	66,47	66,47
Finlanda	257,00	257,00	257,00	257,00
Franţa	3,45	8,53	3,45	3,45
Germania	0,00	136,00	0,00	136,00
Grecia	0,00	0,00	0,00	0,00
Irlanda	467,06	656,18	328,09	656,18
Italia	0,00	0,00	0,00	0,00
Letonia	56,41	56,41	56,41	56,41
Lituania	57,34	57,34	62,56	62,56
Luxemburg	0,00	0,00	0,00	0,00
Malta	0,00	0,00	0,00	0,00
Olanda	68,54	233,70	68,54	233,70
Polonia	46,72	46,72	46,72	46,72
Portugalia	0,00	0,00	0,00	0,00
România	0,00	34,05	0,00	34,05
Slovacia	0,00	79,66	0,00	79,66
Slovenia	0,00	0,00	0,00	0,00
Spania	0,00	0,00	0,00	0,00
Suedia	221,86	221,86	221,86	221,86
Ungaria	0,00	50,49	33,10	50,49

Din analiza comparativă privind regimul Accizelor în ţările membre ale Uniunii Europene de mai sus rezultă următoarele aspecte:

- Accizele armonizate au stabilite şi în prezent niveluri standard diferite faţă de cele minime stabilite prin intermediul legislaţiei comunitare şi care diferă de la un stat membru la altul;

Scanned with OKEN Scanner

- Accizele, fie ele armonizate, fie nearmonizate sunt şi în prezent aşezate asupra unor produse care se consumă în cantităţi mari şi care nu pot fi înlocuite de cumpărători cu alte produse similare, pentru a menţine un randament fiscal ridicat al acestora;
- Accizele sunt stabilite la nivel standard minim în funcţie de capacităţile de producţie ale producătorilor în cazul distileriilor şi/sau a fabricilor de bere;
- La unele produse, 17 state membre au stabilit, în cazul vinurilor, niveluri standard mai mari decât zero, iar altele au nivel standard minim zero. La fel şi în cazul băuturilor fermentate liniştite unde nivelul standard minim este zero, în care se încadrează doar 13 state membre UE, inclusiv România. Exemplele pot continua şi cu alte produse, de exemplu băuturi fermentate spumoase unde 10 state membre au nivelul standard minim egal cu zero;
- Se constată un nivel standard ridicat în cazul carburanţilor, respectiv la benzina fără plumb nivelul standard variază de la 298,99 euro/1000 litri în Cipru la 700,68 euro/1000 litri în Olanda în condiţiile în care nivelul minim (tot mai mare) stabilit pentru UE este de 359 euro/1000 litri (în România nivelul standard la benzină fără plumb este de 335,72 euro/1000 litri). Acelaşi lucru se poate observa şi în cazul nivelului standard de accizare al motorinei;
- La electricitate se face diferenţierea nivelului standard minim în funcţie de scopul în care aceasta este folosită: scop comercial (0,5 euro/Mwh) sau scop necomercial (1,0 euro/Mwh) stabilit pentru statele membre ale UE. Dar există diferenţe majore între ţările membre UE, de exemplu în România nivelul standard în scop comercial este de 0,42 euro/Mwh şi de 0,84 euro/Mwh în scop necomercial iar în Olanda, 108,5 euro/Mwh atât în scop comercial cât şi necomercial. De reţinut faptul că în Franţa, Belgia, Lituania, Grecia nivelul standard este zero, sub nivelul minim european.

***

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

APLICAŢII TVA

1. O societate comercială, cu obiect de activitate <vânzarea mărfurilor cu amănuntul> vinde în luna mai marfă impozitată cu o cotă de TVA de 9% în sumă totală de 35690 lei şi marfă impozitată cu cotă de TVA de 19% în sumă totală de 15605 lei. Care este valoarea TVA colectată?

Rezolvare:

35690 : 109% = 32743,11 lei baza fără TVA

32743,11 x 9% = 2946,87 lei TVA

15605 : 119% = 13113,44 lei baza fără TVA

13113,44 x 19% = 2491,55 lei TVA

TVA colectat = 2946,87 + 2491,55 = 5438,42 lei

2. O societate comercială din Romania, plătitoare de TVA, achiziţionează marfă în sumă de 10000 EUR dintr-un stat membru UE, de la o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA. Cursul EUR la data achiziţie este de 4,44 lei/EUR. Cota TVA în Romania pentru marfa achiziţionată este de 19%. Care este TVA pe care societatea din Romania trebuie să o calculeze şi să o înregistreze în evidenţa sa contabilă?

Rezolvare:

10000 x 4,44 lei/EUR = 44400 lei bază impozabilă TVA

44400 x 19% = 8436 lei TVA care se va înregistra în evidenţa contabilă pentru achiziţie prin taxare inversă.

3. O societate comercială achiziţionează de pe teritoriul României bunuri în sumă de 25000 lei şi TVA aferent în sumă de 4750 lei. Bunurile respective fac obiectul unui export de bunuri pentru care a fost întocmită o declaraţie vamală cu suma de 37500 lei. Care este TVA pe care o datorează bugetului de stat pentru acesta operaţiune?

Rezolvare:

Societatea are dreptul la deducere TVA în sumă de 4750 lei. Operaţiunea efectuată este scutită de TVA cu drept de deducere. Pentru acesta operaţiune societatea înregistrează TVA de rambursat de la bugetul de stat.

4. O societate comercială, plătitoare de TVA, în luna martie, a vândut mărfuri prin magazinul propriu, la preţuri cu amănuntul, de 45000 lei, TVA 19% inclus. Care este valoarea TVA colectat?

Rezolvare:

TVA colectat = Preţ cu amănuntul al mărfurilor x Cota TVA recalculată

TVA colectat = 45000 x 19/119 = 7184,8 lei

5. O societate comercială din Romania, înregistrată în scopuri de TVA, închiriază 50% dintr-un spaţiu comercial unei persoane fizice neînregistrată în scopuri de TVA. Cuantumul chiriei lunare este de 1200 lei. In contractul încheiat între părţi nu se specifică absolut nimic referitor la TVA. Cum se calculează TVA colectat în acest caz, în situaţia în care societatea a depus la organul fiscal notificare privind taxarea?

Rezolvare:

În acest caz societatea are obligaţia să colecteze TVA.

TVA se va calcula la baza impozabilă astfel: 1200 lei x 19% = 228 lei.

6. O societate comercială, plătitoare de TVA, având ca obiect de activitate producţia de mobilă, efectuează într-o lună următoarele operaţii:

a. **achiziţionează materii prime în valoare de 90000 lei, costul transportului suportat este de 90 lei;**
b. **achită cu întârziere factura de telefonie în valoare de 730 lei (inclusiv TVA), iar penalizarea pentru întârziere este 8 lei;**
c. **livrează pe piaţa internă mobilier în valoare de 3000 lei;**
d. **livrează pe piaţa internă mobilier în valoare de 15000 lei. Pentru vânzări de minim 10000 lei, societatea acordă o reducere de preţ de 10%. (în momentul vânzării);**
e. **vinde prin magazinul propriu mobilier în valoare de 39500 lei (inclusiv TVA), valoarea fiecărei vânzări a fost sub 10000 lei;**
f. **exporta mobilier în valoare de 50000 lei;**
g. **preia din producţia proprie 2 bancuri de lucru la preţ de cost de 100 lei;**
h. **distribuie gratuit salariaţilor 10 măsuţe de cafea preţ de cost 1500 lei;**

Scanned with OKEN Scanner

Care este valoarea TVA de plată sau de recuperate la sfârşitul lunii?

Rezolvare:

a. TVA deductibilă –(90000 + 90) x 19%= 90090 x 19% = 17117,1 lei
b. TVA deductibilă – 19/119 x 730 = 116,55 lei
c. TVA colectată – 3000 x 19% = 570 lei
d. TVA colectată – (15000 – 10% 15000) x 19% = 13500 x 19% = 2565 lei
e. TVA colectată – 19/119 x 39500 = 6306,72 lei
f. exportul este operațiune scutită de TVA
g. nu este o livrare de bunuri deoarece proprietarul este același.
h. TVA colectată – 1500 x 19% = 285 lei

Total TVA deductibilă = 17117,1 + 116,55 = 17233,65 lei

Total TVA colectată = 570 + 2565 + 6306,72 + 285 = 9726,72 lei

Suma negativă TVA = 9726,72 – 17233,65 = -7506,93 lei. = TVA de recuperat.

7. O societate comercială a livrat bunuri, cu plata pe măsura vânzării în sumă de 65730 lei, cota de TVA fiind de 19%. În contract a fost prevăzută posibilitatea returnării mărfii, în situaţia în care în termen de 1 an de la livrare marfa nu a fost vândută de beneficiar. În cursul anului a fost achitată suma de 37800 lei iar pentru diferenţa de 27930 lei a întocmit factură de retur, cu minus. La data returului cota de TVA era de 18%. Cum se calculează TVA colectată la furnizorul de bunuri?

Rezolvare:

Livrarea inițială:

65730 / 119% = 55235,29 lei bază impozabilă care se va înregistra pe venituri.

TVA = 55235,29 x 19% = 10494,71 lei

Pentru marfa returnată se aplica cota de TVA de la livrarea inițială.

TVA se calculează astfel: 27930/119% = 23470,59 lei bază impozabilă cu care vor fi diminuate veniturile.

Concomitent TVA colectată va fi diminuată cu: 23470,59 x 19% = 4459,41 lei

Scanned with OKEN Scanner

APLICAŢII ACCIZE ARMONIZATE

1. O societate comercială produce şi comercializează 12000 de sticle de vermut. O sticlă are o capacitate de 0,7 litrii. Care este valoarea accizei datorate de societate, ştiind că vermutul este încadrat dpdv al accizării în categoria produselor intermediare?

Rezolvare:

Acc = K x Q

Acc = cuantumul accizei;

K = nivelul accizei prevăzut la nr.crt.2-4 din anexa nr.1 la titlul VIII din Codul fiscal, actualizat potrivit art.342 alin.(2) - (4) din Codul fiscal (396,84 lei / hl);

Q = cantitatea exprimată în hectolitri;

Acc = 396,84 lei x (12000 x 0,7) / 100 = 33334,56 lei

2. O societate comercială produce şi comercializează zilnic 500 litrii de vinuri spumoase. Care este valoarea accizei datorate de societate, într-o lună de producţie?

Rezolvare:

Acc = K x Q,

Acc = cuantumul accizei;

K = nivelul accizei prevăzut la nr.crt. 2-4 din anexa nr.1 la titlul VIII din Codul fiscal, actualizat potrivit art.342 alin.(2) - (4) din Codul fiscal (47,38 lei / hl);

Q = cantitatea exprimată în hectolitri;

Acc = 47,38 lei x (500 litrii x 20 zile lucrătoare) / 100 litrii = 4738 lei

3. O societate comercială produce şi comercializează 2400 sticle de băuturi spirtoase cu o concentraţie de 40% alcool. O sticlă are o capacitate de 0,05 litrii. Care este valoarea accizei datorate de societate?

Rezolvare:

Acc = C x K x Q/100,

Acc = cuantumul accizei;

C = concentraţia alcoolică exprimată în procente de volum;

Scanned with OKEN Scanner

K = nivelul accizei prevăzut la nr.crt. 5 din anexa nr.1 la titlul VIII Cod fiscal, actualizat potrivit art.342 alin.(2) - (4) Cod fiscal (3306,98 lei / hl alcool pur);
Q = cantitatea exprimată în hectolitri;
a) transformare în alcool pur
0,05 litri x 2400 sticle = 120 litri
120 litri / 100 = 1,2 hl
1,2 hl x 40alc./100 = 0,48 hl alcool pur
Acc = 3306,98 lei x 0,48 hl alcool pur = 1587,35 lei
b) Calcul accize datorate
Acc = C x K x Q/100 = 40 x 3306,98 lei 1,2/100 = 1587,35 lei

4. O societate comercială produce 100000 sticle de bere cu o concentraţie de 5% alcool. O sticlă are o capacitate de 0,5 litrii. Care este valoarea accizei datorate de societate?
Rezolvare:
Acc = C x K x Q,
Acc = cuantumul accizei;
C = concentraţia alcoolică exprimată în numărul de grade Plato;
K = nivelul accizei prevăzut la nr.crt. 5 din anexa nr.1 la titlul VIII Cod fiscal, actualizat potrivit art.342 alin.(2) - (4) Cod fiscal (1,82 lei/hl 1 grad Plato);
Q = cantitatea exprimată în hectolitri;
Acc = 5% x 1,82 lei/hl x (125000 x 0,5) / 100 =56875 lei

5. O societate comercială achiziţionează 200 MWh energie electrică utilizată în scop comercial. Care este valoarea accizei datorate de societate?
Rezolvare:
Acc = Q x K,
Acc = cuantumul accizei;
Q = cantitatea de energie electrică exprimată în MWh;
K = nivelul accizei prevăzut la nr.crt. 18 din anexa nr.1 la titlul VIII Cod fiscal, actualizat potrivit art.342 alin.(2) - (4) Cod fiscal (2,37 lei / MWhl)
Acc = 200 MWh x 2,37 lei = 474 lei

Scanned with OKEN Scanner

6. O societate comercială achiziţionează 15000 de litri de benzină cu plumb. Care este valoarea accizei datorate de societate?

Rezolvare:

Acc = Q x K,

Acc = cuantumul accizei;

Q = cantitatea de benzină exprimată în litrii;

K = nivelul accizei prevăzut la nr.crt. 18 din anexa nr.1 la titlul VIII Cod fiscal, actualizat potrivit art.342 alin.(2) - (4) din Codul fiscal (1948,23 lei / 1000 litrii)

Acc = 15000 / 1000 x 1948,23 lei = 29223,45 lei

5.4. Teste grilă

1. Care din măsurile de ordin fiscal de mai jos nu conduce la încurajarea dezvoltării economice:

a. reducerea impozitelor indirecte;
b. reducerea cotei de TVA;
c. stabilirea unor taxe vamale ridicate la export;
d. stabilirea unor taxe vamale ridicate la import.

2. Care dintre afirmaţiile următoare nu este adevărată:

a. în cazul impozitelor indirecte, subiectul şi suportatorul reprezintă una şi aceeaşi persoană;
b. impozitele indirecte sunt percepute cu ocazia prestărilor de servicii sau a vânzărilor de bunuri;
c. impozitele personale sunt aşezate asupra averii sau veniturilor persoanelor fizice şi juridice în legătură cu situaţia subiectului;
d. impozitele directe sunt stabilite nominal în sarcina contribuabililor persoane fizice sau juridice.

Scanned with OKEN Scanner

3. În care situaţie taxa pe valoarea adăugată deductibilă este egală cu taxa pe valoarea adăugată (TVA) de dedus?

a. când prorata este mai mică de 100%;
b. când prorata este 100%;
c. când prorata este mai mare de 100%;
d. când prorata este zero.

4. Fac parte din categoria impozitelor indirecte:

a. accizele, TVA, taxele vamale, taxele de timbru şi impozitul pe profit;
b. accizele, taxele vamale, TVA;
c. impozit pe venitul global, impozit pe profit, TVA;
d. accizele, taxele vamale şi impozitele pe venituri.

5. Care din afirmaţiile următoare cu privire la TVA nu este adevărată:

a. TVA-ul se datorează pentru operaţiunile de prestări servicii sau livrări de bunuri efectuate cu plată;
b. există o singură cotă de TVA de 19%;
c. afectează veniturile reale ale populaţiei, deci puterea de cumpărare;
d. este o taxă generală pe vânzări;

6. Accizele armonizate sunt taxe speciale stabilite direct sau indirect pe consumul de:

a. alcool si băuturi alcoolice;
b. tutun prelucrat;
c. produse energetice şi electricitate;
d. în toate situaţiile de mai sus.

7. Minimul neimpozabil poate fi stabilit:

a. numai în cazul impozitelor indirecte;
b. numai în cazul impozitelor directe;
c. atât pentru impozitele directe cât şi pentru cele indirecte;
d. în nici una din situaţiile de mai sus.

Scanned with OKEN Scanner

8. Taxa pe valoarea adăugată (TVA) este neexigibilă atunci când:

a. livrarea de bunuri şi servicii nu este însoţită de factură, aceasta urmând a fi emisă ulterior;
b. factura se emite înaintea efectuării livrării de bunuri şi servicii;
c. se livrează bunuri şi servicii pe credit comercial;
d. în toate variantele de mai sus.

9. Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată (TVA) în cazul prestărilor de servicii se determină cu ajutorul:

a. tarifelor medii practicate pe piaţă;
b. costului serviciilor stabilite de prestator;
c. tarifelor negociate prin contract între prestator şi beneficiar;
d. toate variantele de mai sus

10. Care din următoarele relaţii de calcul cu privire la taxa pe valoarea adăugată (TVA) este incorectă:

a. TVA colectată = TVA de plată + TVA deductibilă;
b. TVA colectată = preţul de vânzare cu amănuntul x 15, 9663%;
c. TVA deductibilă = valoarea vânzărilor fără TVA x 19%;
d. TVA de plată = TVA colectată – TVA deductibilă.

11. Care din următoarele afirmaţii cu privire la regimul Accizelor este adevărată:

a. accizele se declară și se plătesc trimestrial la Bugetul General Consolidat al Statului (BGCS);
b. accizele preced taxa pe valoarea adăugată și se calculează o singură dată;
c. accizele se calculează pentru fiecare fază a circuitului economic;
d. accizele nu preced taxa pe valoarea adăugată și se calculează pentru fiecare fază a circuitului economic.

Scanned with OKEN Scanner

12. Este considerată ca fiind persoană impozabilă sub aspectul impozitării cu taxa pe valoarea adăugată (TVA):

a. orice persoană care plătește impozite, taxe și contribuții cu caracter fiscal către Bugetul General Consolidat al Statului (BGCS);

b. numai persoanele care sunt înregistrate ca plătitoare de TVA;

c. orice persoană care desfășoară activități economice, de o manieră independentă, indiferent de loc, oricare ar fi scopul sau rezultatul activității;

d. nici una din variantele de mai sus.

RĂSPUNSURI TESTE GRILĂ			
1	C	7	A
2	A	8	A
3	B	9	C
4	B	10	C
5	B	11	B
6	D	12	C

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL VI
CONCEPTUL DE OPTIM FISCAL ÎN CONTEXTUL TEORIEI EVAZIUNII FISCALE

6.1. Perfecţionarea sistemului fiscal, optimul fiscal

Politica fiscală reprezintă *expresia alegerilor fiscale realizate de un centru de decizie publică, fie autoritate locală sau naţională* (guvernamentală), *fie internaţională* (Parlamentul European) *care vizează finalităţile economice şi sociale*.

Prin politica fiscală, la nivel naţional, se urmăreşte în permanenţă perfecţionarea sistemului fiscal cu cele trei componente: sistem de impozite şi taxe, mecanism fiscal şi aparat fiscal, în contextul cerinţelor de nivel european, în principal, şi al globalizării.

De asemenea, prin politica fiscală se urmăreşte: stabilitate economică, restructurare şi creştere economică printr-un sistem de impozite şi taxe simplificat şi eficient corelat cu un mecanism fiscal adecvat (metode şi tehnici moderne de asietă a impozitelor şi taxelor şi de colectare a acestora), precum şi un aparat fiscal competitiv şi modern.

În literatura şi practica de specialitate sunt tot mai des utilizaţi termenii de modernizare, perfecţionare şi eficientizare a sistemului fiscal în general, cu toate cele trei componente şi, în special, la nivelul sistemului de impozite, taxe şi contribuţii.[154]

---

[154] Ungureanu, M.A., (coord.), *Politici şi practici financiare*, Ed. Universitară, Bucureşti, 2013.

În acest sens, se are în vedere aşezarea fiscalităţii pe criterii de normalitate ţintindu-se spre un sistem de impozite şi taxe simplu, coerent, consecvent şi predictibil, care să aducă maximum de eficacitate pentru viaţa economică şi socială a unei naţiuni.

Considerăm că trebuie pusă problema perfecţionării întregului sistem fiscal şi nu numai a activităţii fiscale, lucru ce ar conduce la asigurarea unui optim fiscal.

În acest moment, nu credem că s-ar putea discuta de un sistem fiscal optimal la nivelul unei naţiuni nici la nivel european, nici mondial pentru a putea fi luat ca model de către celelalte state.

România are un sistem fiscal aşezat pe principii europene prin *Codul Fiscal*[155] şi *Codul de Procedură Fiscală,*[156] dar nu poate fi considerat un sistem optimal datorită deselor modificări şi posibilităţilor, suficient de multe, de perfecţionare şi modernizare.

Introducerea sau eventuala modificare a unui impozit, reprezintă o problemă majoră, având în vedere consecinţele ce pot intervenii pe plan economic, financiar, social şi chiar politic.

Pentru modernizare şi perfecţionare, ţintind spre performanţă şi spre optim fiscal, ar trebui ca sistemele fiscale să funcţioneze pe baza unor principii unanim acceptate, cel puţin la nivelul UE, şi anume: *eficacitate fiscală; etică fiscală* şi *eficienţă fiscală*, la care se pot adăuga şi alte principii impuse în literatura de specialitate: *principiul stabilităţii, flexibilităţii, simplităţii, certitudinii şi neutralităţii*, toate la un loc conducând spre un sistem fiscal modern care să tindă spre cel optimal.[157]

---

[155] Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, publicat în MO 927/2003 cu modificările şi completările ulterioare.

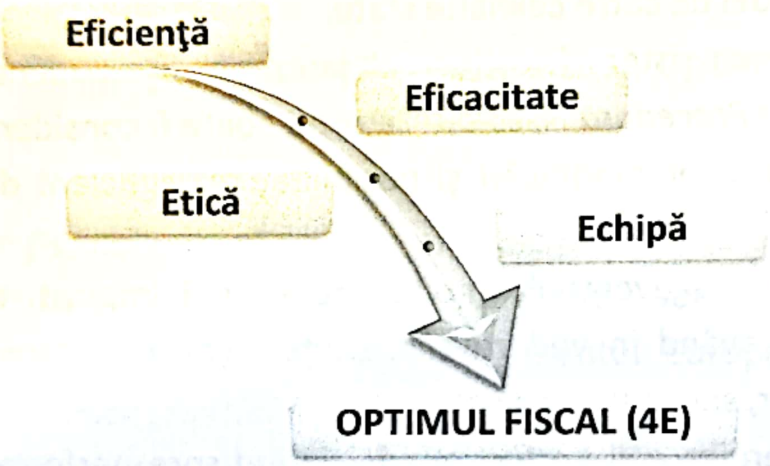
[156] O.G. 92 din 24.12.2003 privind Codul de procedură fiscal, publicată în M.O. 941 din 29.12.2003, republicată în M.O. 863 din 26.09.2005 şi rectificată în M.O. 974 din 02.11.2005, cu toate modificările la zi.

[157] Ungureanu, M.A., (coord.), *Politici şi practici financiare*, Ed. Universitară, Bucureşti, 2013.

Scanned with OKEN Scanner

După părerea unor autori, optimul fiscal este dat de cei 4E: eficienţă, eficacitate, etică şi echipă, dacă sunt luate în calcul coordonatele fundamentale ale fiscalităţii:[158]

- *conţinutul noţiunilor de eficienţă şi eficacitate în domeniul fiscal;*
- *factorii care influenţează eficienţa şi eficacitatea la nivelul fiscalităţii;*
- *locul şi rolul factorului uman, în sporirea eficienţei fiscale;*
- *semnificaţia participării în managementul fiscal;*
- *valorile morale în activitatea fiscală.*



159

Echitatea fiscală presupune asigurarea unei dreptăţi sociale în materie de impozite şi impozitare în scopul evitării unei stări de rezistenţă din partea contribuabililor, conducând spre evitarea sustragerii de la plata obligaţiilor fiscale, preîntâmpinând fenomenul de evaziune fiscală, ceea ce conduce spre o politică fiscală coerentă bazată pe criterii de echitate.

De asemenea, echitatea fiscală presupune realizarea cumulativă a unor criterii: stabilirea minimului impozabil; aplicarea generală a impozitelor şi taxelor; stabilirea sarcinii fiscale în funcţie de puterea contributivă a contribuabilului corelată cu forţa contributivă a impozitelor şi taxelor la buget; sarcina fiscală să nu ţină seama de categoria socială a contribuabililor persoane fizice sau de forma juridică a contribuabililor persoane juridice.

---

[158] Comaniciu, C., *Orientări în labirintul fiscal*, Editura Universităţii Lucian Blaga din Sibiu, 2010, pag.326.

[159] Ungureanu, M.A., (coord.), *Politici şi practici financiare*, Ed. Universitară, Bucureşti, 2013.

Scanned with OKEN Scanner

În cazul României, prin Constituţie se precizează că *„sistemul legal de impunere trebuie să asigure aşezarea justă a sarcinilor fiscale"*.

Etica fiscală ţine de moralitate, implementarea valorilor morale în domeniul fiscal în general şi în activitatea fiscală în special. *Comportamentul moral* privind activitatea aparatului fiscal, vizavi de contribuabilii persoane fizice şi juridice, presupune transparenţă, echidistanţă, eleganţă şi respect faţă de realizatorii resurselor financiare publice. De asemenea, *moralitatea reglementărilor fiscale* prin simplitate, coerenţă şi consecvenţă conduc la contribuţia benevolă (conformare) din partea contribuabililor.

Eficienţa fiscală presupune crearea condiţiilor pentru asigurarea unei stabilităţi fiscale ridicate prin respectarea următoarelor cerinţe:[160]

- asigurarea unui caracter universal al impunerii, adică impozitarea tuturor persoanelor care posedă venit sau avere;
- reducerea la minimul posibil a cheltuielilor cu asieta impozitelor;
- asigurarea condiţiilor pentru reducerea evaziunii, prevenirea acesteia în sensul limitării sustragerilor de la impozitare;
- asigurarea stabilităţii legislaţiei fiscale prin eliminarea confuziilor generate de interpretarea legislaţiei fiscale;
- urmărirea şi respectarea pragului de suportabilitate concomitent cu un tratament fiscal adecvat cerinţelor echităţii fiscale.

Creşterea eficienţei fiscale este o cerinţă esenţială şi totodată o coordonată fundamentală în realizarea optimului fiscal.

Eficacitatea impunerii presupune ca un impozit introdus să aibă un randament fiscal ridicat; să aibă forţă contributivă la bugetul statului şi costuri reduse de asietă. De asemenea, un impozit ajunge la eficacitate care să tindă spre optim dacă este simplu de evidenţiat, convenabil de plătit pentru a fi oarecum agreat de către contribuabil.

Echipa are un rol deosebit în activitatea fiscală în scopul obţinerii rezultatelor aşteptate, care trebuie analizate permanent prin prisma performanţei.

---

[160] Ibidem.

Scanned with OKEN Scanner

Echipa poate conduce spre performanţă în sensul constatării, stabilirii şi colectării veniturilor fiscale datorate de contribuabilii.

În România, prin Codul Fiscal sunt stabilite următoarele principii: *neutralitatea măsurilor fiscale; certitudinea impunerii; echitatea fiscală şi eficienţa impunerii*.

Considerăm că respectarea tuturor principiilor prezentate, respectiv cei „4E" şi pe cele prevăzute de Codul Fiscal, poate duce spre performanţă fiscală şi, mai greu deocamdată, spre optim fiscal. Despre optim fiscal, după ce se tinde spre performanţă fiscală, se poate vorbi, mai degrabă, la nivelul sistemului de impozite şi taxe.[161]

Perfecţionarea, în domeniul sistemului de impozite şi taxe şi implicit în domeniul fiscal, presupune luarea în calcul a următoarelor considerente:[162]

- stabilirea unei corelaţii optime între structura contribuabililor şi modificările prelevărilor obligatorii;
- analizarea randamentului prelevărilor obligatorii;
- modificările legislaţiei fiscale să se facă în corelaţie cu coordonarea şi armonizarea fiscală;
- rolul, atribuţiile şi funcţiile instituţiilor în domeniul fiscal şi încrederea contribuabililor în aceste instituţii;
- performarea managementului fiscal pentru creşterea eficienţei activităţii fiscale;
- utilizarea corespunzătoare a regulilor fiscale numerice;
- utilizarea unui sistem integrat şi eficient de management financiar.

[161] Ibidem.

[162] Comaniciu, C., *Orientări în labirintul fiscal*, Editura Universităţii Lucian Blaga, Sibiu, 2010.

Scanned with OKEN Scanner

6.2. Rezultatele perfecţionării sistemului fiscal

Mijloacele prin care este posibilă perfecţionarea sistemului fiscal se circumscriu modificărilor structurale care trebuie făcute la nivelul acestuia. Aceste modificări presupun intervenţii de profunzime la nivelul elementelor sistemului fiscal (*Sistemul de impozite, taxe şi contribuţii cu character fiscal; Mecanismul fiscal; Aparatul fiscal; Relaţii şi conexiuni între elemente; Obiectivele sistemului fiscal*), lucru care nu este uşor având în vedere faptul că o bună parte dintre aceste intervenţii ar trebuii să conducă spre reducerea considerabilă a fenomenului de evaziune fiscală şi a fraudei fiscale.

Evaziunea fiscală a fost permanent în atenţia experţilor care, prin lucrările lor de specialitate, definit cât mai cuprinzător această noţiune. Astfel, Oreste Atanasiu definea evaziunea fiscală că fiind *„totalitatea procedeelor licite şi ilicite cu ajutorul cărora cei interesaţi sustrag, total sau în parte, averea lor obligaţiilor stabilite prin legile fiscale"*.

O altă definiţie este cea dată de Niţă Dobrotă în lucrarea *„ABC-ul economiei de piaţă moderne"*, conform căruia evaziunea fiscală reprezintă *„sustragerea de la plata obligaţiilor fiscale prin transmiterea unor date eronate privind sursele şi veniturile impozabile"*, dar şi aceasta este incompletă deoarece noţiunea de evaziune fiscală se poate concretiza în multe acţiuni ale contribuabililor.[163]

De asemenea, legislaţia defineşte evaziunea fiscală ca fiind: *„sustragerea prin orice mijloace, în întregime sau în parte, de la plata impozitelor, taxelor şi a altor sume datorate bugetului de stat, bugetelor locale, bugetului asigurărilor sociale de stat şi fondurilor speciale extrabugetare de către persoanele fizice şi juridice române sau străine"*.[164]

---

[163] Ungureanu, M.A., (coord.), *Politici şi practici financiare*, Ed. Universitară, Bucureşti, 2013.
[164] Legea 241 din 2005 privind prevenirea şi combaterea evaziunii fiscale, publicată în MO 672/27.07.2005.

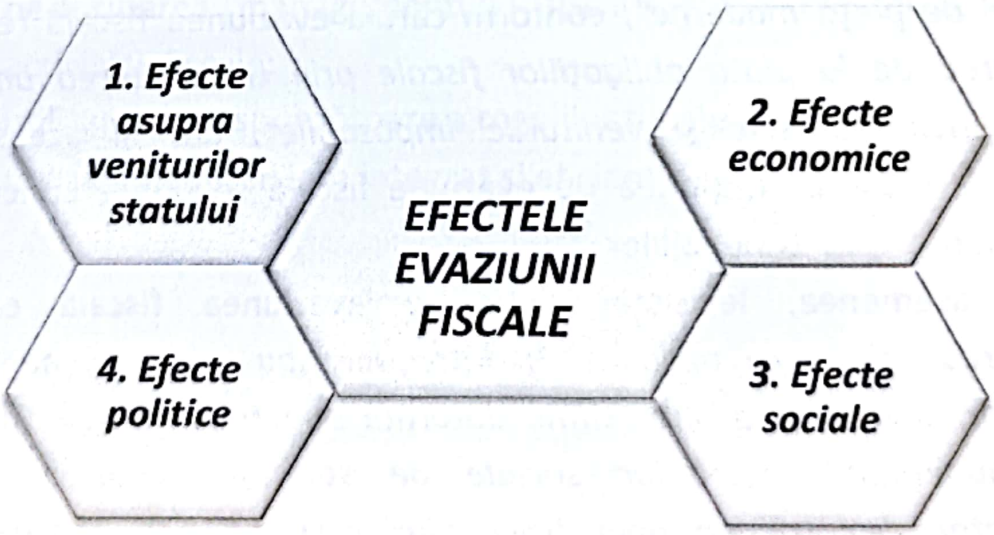
Scanned with OKEN Scanner

Frauda fiscală *se manifestă atunci când contribuabilul, obligat să furnizeze informaţii în sprijinul declaraţiei de impunere, recurge la disimularea obiectului impozabil, la subevaluarea materiei impozabile sau la alte căi de sustragere de la plata impozitelor datorate.*

Cauzele evaziunii fiscale sunt multiple, dintre care menţionăm:[165]

- *excesivitatea sarcinilor fiscale (povara fiscală)*, care pentru unele categorii de contribuabili, se explică în mare parte şi are drept cauză, tocmai amploarea evaziunii fiscale;
- *sistemul legislativ fiscal* incomplet cu mari lacune, imprecizii şi ambiguităţi, creează pentru contribuabilii evazionişti un spaţiu larg de manevră, conducând la încercarea acestora de a se sustragere de la plata impozitelor şi taxelor;
- *psihologia contribuabilului şi insuficienta educaţiei fiscale şi civică* a acestuia;
- *modul de organizare şi funcţionare a aparatului fiscal;*
- *lipsa unor reglementări* clare, precise şi unitare, pentru combaterea acestui fenomen.

Analizând funcţiile impozitelor şi taxelor, în interdependenţă cu fenomenul evazionist, se pot constata mai multe tipuri de efecte:



[165] Ungureanu, M.A., (coord.), *Politici şi practici financiare*, Ed. Universitară, Bucureşti, 2013.

Scanned with OKEN Scanner

Efectele evaziunii fiscale se repercutează direct asupra nivelurilor veniturilor fiscale, conduce la distorsiuni în mecanismul pieţii şi poate contribui la inechităţi (mărirea lor) sociale datorate accesului şi înclinaţiei diferite la evaziunea fiscală din partea contribuabililor.

Efectele evaziunii fiscale asupra formării veniturilor statului.[166] Existenţa fenomenului evazionist duce conduce la diminuarea volumului resurselor financiare ale statului. Aceasta determină automat un buget mai mic, care nu poate acoperii crearea de fonduri financiare necesare îndeplinirii funcţiilor de bază ale statului. În această situaţie, statul este obligat să ia măsuri imediate cu privire la creşterea cotelor de impunere pentru impozitele existente sau instituirea altor noi impozite şi taxe. Aceasta conduce la creşterea presiunii fiscale care, la rândul ei, determină creşterea rezistenţei contribuabilului la impozitare şi implicit, la creşterea fenomenului evazionist. În concluzie, se produce un cerc vicios, din care se poate ieşi dacă se reduce fenomenul evazionist şi, implicit, se reduce volumul veniturilor sustrase de la bugetul de stat.

Reducerea evaziunii fiscale determină, în mod imediat, o creştere a volumului veniturilor statului, la acelaşi nivel de impozitare şi la aceleaşi politici fiscale. Se poate observa că evaziunea fiscală influenţează volumul veniturilor statului în mod negativ prin două mecanisme:

- *unul direct*; evaziunea fiscală privează direct bugetul de veniturile ce i se cuvin, prin neplata obligaţiilor fiscale;
- *un altul indirect*; determinarea administraţiei centrale de creştere a cotelor de impozitare şi concomitent a presiunii fiscale, ceea ce presupune rezistenţă la impozitare şi creşterea fenomenului evazionist.

Efectele economice ale fenomenului evazionist[167] diminuează veniturile bugetului public naţional şi, implicit, diminuează forţa financiară necesară acestuia. Efectele pot afecta atât pe contribuabilii care respectă legea şi îşi achită obligaţiile fiscale, cât şi pe cei care nu o respectă.

---

[166] Ibidem.
[167] Ibidem.

Scanned with OKEN Scanner

Ca o consecinţă directă a unei fiscalităţi ridicate, apare diminuarea veniturilor ce rămân la dispoziţia contribuabililor pentru consum şi acumulare. Contribuabilii care virează la buget o parte considerabilă din venituri sub formă de impozite şi taxe sunt lipsiţi de resurse financiare, pentru a-şi continua activitatea în bune condiţii. Aceasta determină dereglarea sau încetarea activităţii acestora, situaţie care poate conduce la dezechilibre la nivelul economiei naţionale.

Pe de altă parte, existenţa unui volum mic de venituri la bugetul de stat determină menţinerea unor cote mari de impozitare sau chiar creşterea acestora peste limita de suportabilitate a contribuabililor.

În cazul contribuabililor, care nu-şi respectă obligaţiile fiscale, influenţa se reflectă în sensul obţinerii de venituri, ce nu pot fi luate în calcul în circuitul economic. Aceste venituri, probabil, merg în conturi bancare camuflate sau pătrund în economia subterană, întreţinând în acest mod evaziunea fiscală.

Efectele sociale ale evaziunii fiscale[168]. Sustragerea de la plata impozitelor conduce la diminuarea veniturilor bugetare şi în această situaţie statul nu-şi poate îndeplini funcţiile şi sarcinile. Bugetul public naţional reprezintă un instrument de realizare de obiective social-economice, prin intermediul facilităţilor fiscale sau al subvenţiilor. Subvenţiile se efectuează atât pe calea cheltuielilor directe, efectuate din resurse bugetare, cât şi pe calea renunţării la anumite venituri bugetare de către stat. Acordarea de facilităţi fiscale reprezintă măsuri care stimulează anumite activităţi economice (scutiri, reduceri, amânări, reeşalonări).

Efectele politice ale evaziunii fiscale[169]. În condiţiile existenţei evaziunii fiscale ridicate, în economie apare neîncrederea contribuabililor în puterea politică şi în special în cea aflată la guvernare. Acest factor de nemulţumire a contribuabililor este determinat de sentimentul de inechitate fiscală, socială şi economică, produs şi amplificat de evaziunea fiscală crescută, cu efecte deosebite asupra sistemului politic din ţară.

---

[168] Ibidem.
[169] Ibidem.

Scanned with OKEN Scanner

6.3. Teste grilă

1. Evaziunea fiscală apare atunci când:

a. statul permite amortizarea accelerată a unor mijloace fixe;
b. impunerea unor venituri se face pe bază de norme de venit;
c. legea permite deducerea din venitul impozabil a unor sume pentru protocol şi/sau sponsorizări;
d. se înscriu în declaraţiile de impunere numai o parte din veniturile realizate de contribuabil.

2. Diferenţa dintre evaziune fiscală şi fraudă fiscală se concretizează în:

a. evaziunea fiscală desemnează o infracţiune la lege, iar frauda fiscală desemnează o utilizare abilă a posibilităţilor oferite de lege;
b. frauda fiscală desemnează o infracţiune la lege, iar evaziunea fiscală desemnează o utilizare abilă a posibilităţilor oferite de lege;
c. frauda fiscală nu constituie un fapt ilicit, evaziunea fiscală propriu-zisă nu implică fapte ce întrunesc elementele unei infracţiuni;
d. frauda fiscală constituie un fapt ilicit, evaziunea fiscală implică fapte ce întrunesc elementele unei infracţiuni.

3. Care din următoarele afirmaţii este o cauză determinantă a fenomenului de evaziune fiscală:

a. dinamica economiei reale;
b. existenţa unei legislaţii ce conţine o serie de lacune şi care prin omisiune permite sustragerea de la plata obligaţiilor fiscale;
c. dimensiunea legislativă;
d. dimensiunea instituţională a aparatului fiscal.

Scanned with OKEN Scanner

4. Analizând funcţiile impozitelor şi taxelor, în interdependenţă cu fenomenul evazionist, se pot constata o serie de efecte, şi anume:

a. efecte asupra formării veniturilor statului;
b. efecte economice;
c. efecte sociale şi efecte politice;
d. toate variantele de mai sus.

5. Care din următoarele operaţiuni nu reprezintă o modalitate de evazionare in cazul impozitelor aplicate contribuabililor persoane juridice:

1. diminuarea bazei de impunere cu cheltuieli considerate deductibile de agenţii economici;
2. evidenţierea corectă a tuturor veniturilor realizate, aferente perioadei;
3. includerea în costuri a unor cheltuieli nelegale sau supradimensionate;
4. neînregistrarea unor venituri;
5. conducerea evidenţei contabile, la zi, operativ şi cronologic, potrivit legii contabilităţii.

a. 2, 5; b. 1, 2; c. 3. 4; d. 3, 5.

6. Printre cauzele fenomenului de evaziune fiscală întâlnim:

a. excesivitatea sarcinilor fiscale (povara fiscală);
b. psihologia contribuabilului şi insuficienta educaţie fiscală şi civică a acestuia;
c. modul de organizare, funcţionare şi dotare a aparatului fiscal;
d. toate variantele de mai sus.

7. Reprezintă o formă a fenomenului de evaziune fiscală:

a. evaziunea fiscală ilicită;
b. evaziunea fiscală temporară;
c. evaziunea fiscală prin facilităţi;
d. evaziunea fiscală prin fuziune de capital.

Scanned with OKEN Scanner

8. Care din următoarele afirmaţii sunt cauze determinante ale fenomenului de evaziune fiscală:

1. mărimea excesivă a sarcinilor fiscale;
2. armonizarea legislaţiei fiscale cu cea comunitară;
3. lipsa unui control eficient din partea aparatului fiscal;
4. existenta unei legislaţii fiscale defectuoase;
5. neglijenţa contribuabililor;

a. 1, 3, 4; b. 1, 2, 3; c. 3, 4, 5; d. 2, 3, 5.

9. Echitatea fiscală presupune realizarea cumulativă a unor criterii:

1. stabilirea minimului impozabil;
2. aplicarea generală a impozitelor şi taxelor;
3. stabilirea sarcinii fiscale în funcţie de puterea contributivă a contribuabilului corelată cu forţa contributivă a impozitelor şi taxelor;
4. sarcina fiscală ţine seama de categoria socială a contribuabililor persoane fizice sau de forma juridică a contribuabililor persoane juridice.

a. 1, 4; b. 2, 3; c. 3, 4; d. 2, 4.

10. Eficienţa fiscală presupune crearea condiţiilor pentru asigurarea unei stabilităţi fiscale ridicate prin:

a. menţinerea unui nivel ridicat al cheltuielilor cu asieta impozitelor;
b. analizarea randamentului prelevărilor obligatorii;
c. asigurarea stabilităţii legislaţiei fiscale prin eliminarea confuziilor generate de interpretarea legislaţiei fiscale;
d. toate variantele de mai sus.

11. Care din următoarele afirmaţii cu privire la Optimul fiscal este corectă:

a. optimul fiscal este dat de cei 4E: eficienţă, eficacitate, etică şi echipă;
b. optimul fiscal este dat de cei 4E: eficienţă, efort, etică şi echipă;
c. optimul fiscal este dat de cei 4E: efort, eficacitate, etică şi egalitate;
d. optimul fiscal este dat de cei 4E: eficacitate, etică şi economie.

Scanned with OKEN Scanner

12. Care din următoarele considerente nu se presupune a fi luat în calcul în ceea ce priveşte perfecţionarea, în domeniul sistemului de impozite şi taxe şi implicit în domeniul fiscal:

a. stabilirea unei corelaţii optime între structura contribuabililor şi modificările prelevărilor obligatorii;
b. analizarea randamentului prelevărilor obligatorii;
c. utilizarea unui sistem integrat şi eficient de management financiar
d. menţinerea unui nivel ridicat al cheltuielilor cu asieta impozitelor.

RĂSPUNSURI TESTE GRILĂ			
1	D	7	A
2	B	8	A
3	B	9	B
4	D	10	C
5	A	11	A
6	D	12	D

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL VII
STRATEGII, PROCEDURI ŞI TEHNICI DE OPTIMIZARE FISCALĂ

7.1. Optimizarea fiscală tratată din punctul de vedere al statului şi al contribuabililor

Optimizarea fiscală poate fi tratată în două sensuri:

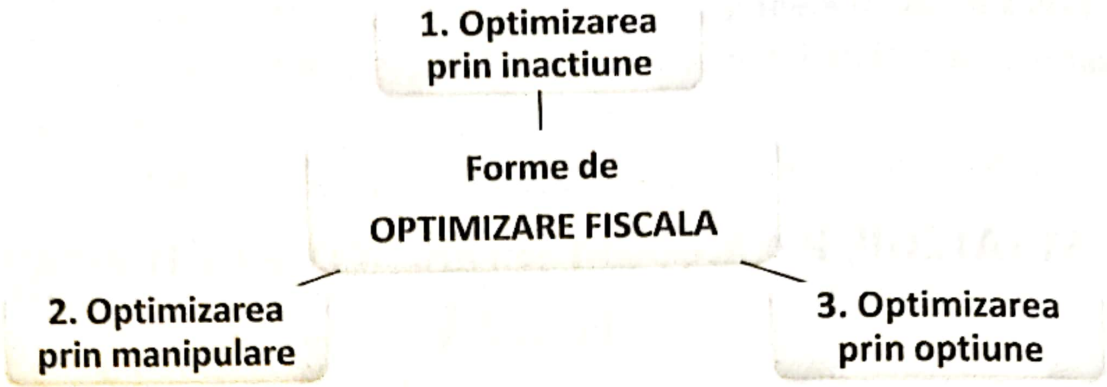
- optimizarea tehnicilor, procedurilor, a mecanismului fiscal în ansamblul său şi implicit a întregului sistem fiscal la nivel naţional, european şi internaţional pentru evitarea: evaziunii şi fraudei fiscale, concurenţei fiscale, dublei impuneri internaţionale, prin sisteme fiscale naţionale coordonate şi armonizate fiscal şi printr-un *model unic* la nivel european;
- optimizarea fiscală definită ca tehnică prin care contribuabilul procedează la o alegere între diferite soluţii oferite de legislaţia fiscală în sensul cel mai favorabil intereselor proprii, fiind vorba despre un fapt permis situat în afara ilicitului penal sau contravenţional.[170]

Pornind de la cadrul general juridic se au în vedere următoarele forme de optimizare în contextul celui de al doilea sens:[171]

---

[170] Dobre, F., *Optimizarea fiscală în cadrul microîntreprinderilor*, Economistul nr.3, din 30.01.2012.

[171] Lopatnicu (Costea) I.M., *Complementaritate şi subsidiaritate în combaterea evaziunii fiscale*, Teză de doctorat (rezumat), Facultatea de Drept, Univ Alexandru Ioan Cuza, Iaşi 2009.



1. *Optimizarea fiscală prin inacţiune* – presupune evitarea plăţii unui impozit prin abţinerea contribuabilului de la plata acestuia prin faptul că nu încheie un act juridic sau nu realizează un fapt juridic generator de obligaţii fiscale (impozit); (Lopatnicu,2009)

2. *Optimizarea fiscală prin manipulare* – presupune folosirea, exploatarea de către contribuabil a omisiunilor sistemului fiscal sau necorelarea textului legii fiscale cu alte dispoziţii legale. În acest caz se poate pune problema unor ipoteze de genul: (Lopatnicu,2009)

- *interpretarea normei fiscale;*
- *interpretarea sistemului fiscal;*
- *abuzul de drept;*
- *actul anormal de gestiune.*

Interpretarea normei fiscale – ţine de inadvertenţa şi inacdecvarea textului de lege (articol, alineat, paragraf) care lasă loc de interpretare. Interpretarea, încadrarea faptei nu o face cel care aplică legea ci însuşi textul legii, a articolului sau articolului.

Atunci când textul de lege nu este perfect coordonat cu normele de aplicare la nivelul sistemului fiscal, lăsând loc de *interpretare la nivelul sistemului fiscal,* putem spune că avem de a face cu un gen de optimizare fiscală prin manipulare. În acest caz, putem discuta despre *o marjă de eroare* a sistemului fiscal care lasă liber contribuabilul să profite de aceasta, conducand spre un gen de evaziune fiscală.

Scanned with OKEN Scanner

Abuzul de drept poate îmbrăca forma infracţiunii, a fraudei fiscale, caz în care organul fiscal, conform art. 6 din *Codul de procedură fiscală*[172] *este îndreptăţit să adopte soluţia admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.*

Actul anormal de gestiune – conform cărua se pot face unele cheltuieli care nu au legătură cu obiectivele sau interesele întreprinderii. În acest sens, în România prin *Codul de procedură fiscală*[173], art.21, sunt prezentate cheltuielile deductibile, dar legea romană nu prevede condiţii speciale pentru deducerea unei cheltuieli într-o anumită limită ca expresie a volumului operaţiunii lucru ce poate să conducă spre evaziune fiscală.

3. *Optimizarea fiscală prin opţiune* – presupune posibilitatea contribuabilului de a alege dintre mai multe soluţii fiscale pe aceea care îi este mai avantajoasă, mai favorabilă – dată de procedura naţională sau de procedura europeană sau internaţională. Astfel se poate discuta despre:

- *Opţiunea privind regimul fiscal* presupune alegerea de către contribuabil a formei juridice cea mai avantajoasă pentru el: pers juridică, pers fizică autorizată, societate comercială, asociaţie, fundaţie etc. Poate fi, de asemenea, vorba despre regimul fiscal de ordin special: regimul TVA (plătitor sau neplătitor), regimul accizelor (antrepozit fiscal sau plătitor de accize), regimul vamal;
- *Opţiunea în cadrul procedurilor* privind administrarea fiscală în legătură cu: constatarea, stabilirea, determinarea, înregistrarea şi încasarea. De exemplu, aplicarea procedurii de executare silită prin sechestru sau promovarea ideii de plată prin conformare voluntară;
- *Opţiunea privind regimul contabil* presupune simplificarea regimului contabil în vederea optimizării sale, astfel încat un contribuabil să poată opta în cadrul unui regim fiscal spre o variantă sau alta;

[172] O.G. nr.92 din 24.12.2003 privind Codul de procedură fiscală, publicată în M.O. nr. 941 din 29.12.2003, republicată în M.O. nr. 863 din 26.09.2005 şi rectificată în M.O. nr. 974 din 02.11.2005, cu toate modificările la zi.
[173] Ibidem.

Scanned with OKEN Scanner

- *Opţiunea privind competenţa organului fiscal* conform căreia un contribuabil îşi stabileşte sediul social, respectiv cel fiscal, în funcţie de competenţa, corectitudinea, moralitatea organului fiscal. În acest sens, contribuabilul poate să-şi stabilească sediul social, respectiv fiscal, în regiunea pe care o consideră mai avantajoasă pentru el, deşi legislaţia fiscală şi regimul fiscal sunt teoretic aceleaşi pe întreg teritoriul unei naţiuni.

Cadru juridic general al optimizării fiscale la nivel comunitar are în vedere, pe de o parte, orientarea contribuabilului pentru diminuarea materiei impozabile sau neplata impozitelor, iar, pe de altă parte preocuparea statelor membre UE pentru investiţii şi atragerea de capitaluri prin practici de *concurenţă fiscală*.

Concurenţa şi optimizarea fiscală la nivelul UE presupune orientarea statelor, prin politicile lor fiscale, spre coordonare şi armonizare fiscală, care înseamnă convergenţa sistemelor fiscale naţionale spre aceleaşi soluţii.

În acest context se pune problema unei *strategii fiscale a unui stat*, pe de o parte, precum şi *strategia fiscală a unui contribuabil*, pe de altă parte.

1. *Strategia fiscală a unui stat* poate conduce la concurenţă pentru localizarea activităţilor sau a bazei de impozitare;
2. *Strategia fiscală a unui contribuabil* presupune posibilitatea acestuia pentru refugiu spre o legislaţie fiscală mai favorabilă.

Problemele de acest gen par a fi rezolvate prin mecanismele de drept comunitar şi drept fiscal convenţional în sensul încheierii de Convenţii (Tratate) Fiscale Internaţionale (Convenţiile de evitare a dublei impuneri) pornind de la instituirea unui *model unic* conform *Doctrinei fiscale a OCDE* (Organizaţia pentru Cooperare şi Dezvoltare Economică).

O preocupare importantă a CE o constituie *Optimizarea fiscală – Mecanisme supranaţionale* în legătură cu:[174]

[174] Lopatnicu (Costea) I.M., *Complementaritate şi subsidiaritate în combaterea evaziunii fiscale*, Teză de doctorat (rezumat), Facultatea de Drept, Universitatea Alexandru Ioan Cuza, Iaşi 2009.

Scanned with OKEN Scanner

- grupurile multinaţionale care folosesc metode de optimizare prin constituirea de holdinguri rezidente în state care permit: deducerea nelimitată a dobânzilor prin titluri de participaţie; delocarea bazei de impunere prin operaţiuni intergrup; subcapitalizare; schimburi cu paradisuri fiscale; emiterea de acţiuni cu divinende fixe; etc;
- delocări spre paradisurile fiscale a activităţilor generatoare de materie impozabilă;
- orientarea spre firmele offshore, pentru scutire de impozite sau impunere redusă.

Preocuparea majoră la nivelul UE este acela de a elabora un cadru normativ stabil, coerent, consecvent şi predictibil care să asigure un tratament fiscal egal pentru tot spaţiul comunitar în două sensuri:

1. consacrarea obligaţiei de neutralitate fiscală;
2. libertatea de circulaţie ca mod de optimizarei fiscală prin opţiune.

Deci, optimizarea fiscală intracomunitară trebuie să aibă în vedere în principal principiul non-diversificării pe bază de naţionalitate.

7.2. Priorităţi ale politicii fiscale pentru perfecţionarea administrării fiscale

În vederea perfectionării administrării fiscale, obiectivele politicii fiscale vizează măsuri de creştere a eficienţei sistemului fiscal creându-se, astfel, pe de o parte, posibilitatea simplificării fiscalităţii, eliminării disfuncţionalităţilor şi stabilirii coordonatelor pentru un cadru legal fiscal coerent şi modern, iar, pe de altă parte, premisele asigurării predictibilităţii sistemului fiscal şi continuării conduitei necesare unei consolidări fiscale sustenabile.[175]

[175] Ministerul Finanţelor Publice, *Strategia fiscal bugetară pentru perioada 2016-2018, (decembrie 2015), mfinante.ro*

Scanned with OKEN Scanner

Având în vedere cele de mai sus, **obiectivele strategice ale ANAF** însoţite de o serie de acţiuni prioritare incluse în **Planul de acţiune al instituţiei** sunt:

1. ***Creşterea gradului de conformare voluntară la declararea şi plata obligatiilor fiscale prin:*** elaborarea şi implementarea *Strategiei de conformare voluntară*, care tratează riscurile şi acţiunile necesare pentru atenuarea riscurilor de neconformare a contribuabililor. Astfel, în detaliu, acest obiectiv strategic presupune întreprinderea următoarelor acţiuni:[176]

➢ *Îndrumarea şi asistenţa contribuabililor prin:*[177]

- extinderea serviciului *Spaţiul privat virtual (SPV)* la persoane juridice şi alţi asemenea contribuabili fără personalitate juridică;
- conectarea Administraţiilor Judeţene ale Finanţelor Publice la un Call-center de asistenţă specializată pentru contribuabili;
- actualizarea materialelor informative destinate contribuabililor;
- dezvoltarea canalelor de legătură cu contribuabilii;
- îmbunătăţirea activităţilor care asigură asistenţa şi îndrumarea contribuabililor;
- modernizarea instrumentelor de lucru, implementarea standardelor de calitate pentru serviciile realizate şi optimizarea întregului proces de activitate;
- promovarea achitării obligaţiilor fiscale prin plata cu cardul bancar sau folosirea facilităţilor de tip platformă ghişeul.ro, cu ajutorul Sistemului naţional electronic de plată.

➢ *Proceduri pentru administrarea veniturilor prin:*[178]

- simplificarea declaraţiilor fiscale din punct de vedere al conţinutului şi formei precum şi optimizarea modului de verificare a informaţiilor din declaraţiile fiscale;

---

[176] Ministerul Finanţelor Publice, *Strategia fiscal bugetară pentru perioada 2017-2019, (ianuarie 2017), mfinante.ro*
[177] *Ibidem, mfinante.ro*
[178] *Ibidem, mfinante.ro*

Scanned with OKEN Scanner

- extinderea metodei de depunere a declaraţiilor fiscale prin transmiterea la distanţă cu ajutorul mijloacelor electronice;
- transmiterea în sistem electronic a documentelor privind situaţia fiscală a contribuabilului (certificat de atestare fiscală, adeverinţă de venit etc.) solicitate de autorităţi sau instituţii publice în vederea soluţionării cererilor persoanelor respective;

➢ *Diminuarea stocului de arierate prin:* dezvoltarea capacităţii de management al arieratelor şi prin evaluarea acestora în raport de posibilităţile reale de recuperare, în scopul eliminării celor nerecuperabile din evidenţele fiscale.

2. Creşterea eficienţei colectării printr-un: program de formare profesională şi prin implementarea unui sistem IT integrat în administrarea fiscală (RMS COTS). Acest obiectiv strategic presupune întreprinderea următoarelor acţiuni prioritare:[179]

➢ creşterea acţiunilor pentru încurajarea solicitării eşalonări la plată;
➢ implementarea popririi electronice a conturilor bancare;
➢ aplicarea diferenţiată a procedurilor raportat la nivelul obligaţiilor fiscale restante în scopul eficientizării activităţii de executare silită;
➢ promovarea procedurilor de evitare a fraudei fiscale prin utilizarea abuzivă a legii insolvenţei.

3. Combaterea fenomenului evazionist şi reducerea nivelului economiei subterane:[180]

➢ dezvoltarea analizei de risc, pe baza informaţiilor fiscale despre contribuabili, pentru combaterea fraudei fiscale; dezvoltarea suportului IT necesar acestor iniţiative pentru efectuarea unor analize asupra rezultatelor acţiunilor inspecţiei fiscale;
➢ orientarea controalelor operative către domenii de activitate şi zone în care se observă o scădere a conformării fiscale şi apariţia unor riscuri de fraudă;

[179] *Ibidem, mfinante.ro*
[180] *Ibidem, mfinante.ro*

Scanned with OKEN Scanner

- destructurarea lanţurilor tranzacţionale frauduloase din domenii şi zone cu risc fiscal semnificativ;
- dinamizarea şi perfecţionarea monitorizării traficului de mărfuri şi a sistemelor de early - warning;
- combaterea fraudei în domeniul TVA, inclusiv a fraudei transfrontaliere în acest domeniu;
- creşterea eficienţei inspecţiilor fiscale prin implementarea unui program de testare aleatorie a conformării;
- implementarea şi dezvoltarea unor proceduri moderne de management al riscurilor la conformare;
- întărirea controlului vamal prin:
  - implementarea şi punerea în aplicare a legislaţiei comunitare referitoare la comerţul exterior, nu numai pentru taxele vamale şi măsurile de politică comercială, dar şi în legatură cu măsuri privind: siguranţa şi securitatea cetăţenilor UE, taxele anti-dumping, protecţia mediului şi a consumatorilor, politica agricolă comună (PAC);
  - eficientizarea activităţii structurilor vamale în vederea diminuării traficului ilicit cu mărfuri la frontiera UE prin: echipe mobile; scanner-e de frontieră; îmbunătăţirea cooperării transfrontaliere cu ţările riverane şi cu structurile dedicate (FRONTEX, EUBAM).

*4. **Implementarea la nivel naţional a Proiectului de modernizare a administraţiei fiscale**[181] **(RAMP)** prin:*[182]

- dezvoltarea instituţională a ANAF şi a structurilor sale teritoriale (dezvoltarea funcţiei de management);
- dezvoltarea serviciilor pentru contribuabili;

---

[181] *Proiectul de Modernizare a Administraţiei Fiscale (RAMP)* a fost iniţiat de ANAF în parteneriat cu Banca Mondială începând cu August 2013 şi are ca obiective: creşterea eficienţei în colectarea impozitelor, taxelor şi a contribuţiilor sociale, creşterea conformării fiscale prin facilitarea conformării voluntare şi reducerea presiunii fiscale şi a poverii administrative suportate de către contribuabil.

[182] Ministerul Finanţelor Publice, *Strategia fiscal bugetară pentru perioada 2017-2019, (ianuarie 2017), mfinante.ro*

Scanned with OKEN Scanner

- îmbunătăţirea eficienţei operaţionale prin retehnologizare, modernizare şi dezvoltare IT.

5. Implementarea unui sistem IT integrat, de management al resurselor fiscale *destinat acoperirii principalelor domenii funcţionale ale Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală:*[183]

- înregistrarea contribuabililor şi a conturilor acestora;
- procesarea declaraţiilor fiscale, a plăţilor şi a rambursărilor;
- colectarea veniturilor;
- inspecţie fiscală şi analiză de risc;
- executare silită;
- reconciliere şi solicitare contestaţii;
- antifraudă;
- audit şi control internet;
- managementul informaţiei;
- interfaţă pentru servicii oferite contribuabililor.

7.3. Teste grilă

1. Conform *„Strategiei fiscal bugetară pentru perioada 2017-2019”* planul de acţiune al ANAF, nu cuprinde:

a. creşterea gradului de conformare voluntară la declararea şi plata obligatiilor fiscale;
b. implementarea unui sistem IT de diminuare a controlului vamal;
c. creşterea eficienţei colectării prin: dezvoltarea unui program de formare profesională şi prin implementarea noului sistem IT integrat de administrare fiscală (RMS COTS);
d. implementarea unui sistem IT de management al veniturilor fiscale.

[183] *Ibidem, mfinante.ro*

Scanned with OKEN Scanner

2. Presupune evitarea plăţii unui impozit prin abţinerea contribuabilului de la plata acestuia prin faptul că nu încheie un act juridic sau nu realizează un fapt juridic generator de obligaţii fiscale:

a. optimizarea fiscală prin acţiune;
b. armonizarea fiscală prin acţiune;
c. optimizarea fiscală prin inacţiune;
d. armonizarea fiscală prin acţiune;

3. Posibilitatea contribuabilului de a alege dintre mai multe soluţii fiscale pe aceea care îi este mai favorabilă – dată de procedura naţională sau europeană, este o formă de optimizare fiscală prin:

a. inacţiune;
b. manipulare;
c. coordonare;
d. opţiune;

4. Concurenţa şi optimizarea fiscală la nivelul Uniunii Europene presupune orientarea statelor membre, prin politicile lor fiscale, spre:

a. solidaritate şi coordonare fiscală;
b. coordonare şi armonizare fiscală;
c. evaziune fiscală;
d. eficientizare şi armonizare fiscală;

5. Opţiunea privind regimul fiscal, ca şi formă de optimizare fiscală, presupune:

a. alegerea de către contribuabil a formei juridice cea mai avantajoasă pentru activitatea sa;
b. interpretarea de către contribuabil în favoarea sa a normei fiscale;
c. orientarea contribuabilului spre diminuarea materiei impozabile sau neplata impozitelor;
d. toate variantele de mai sus.

Scanned with OKEN Scanner

6. Exploatarea de către contribuabil a omisiunilor sistemului fiscal sau necorelarea textului legii fiscale cu alte dispoziţii legale este o formă de:

a. optimizare fiscală;
b. armonizarea fiscală;
c. coordonare fiscală;
d. eficientizare fiscală;

RĂSPUNSURI TESTE GRILĂ	
1	B
2	C
3	D
4	B
5	A
6	A

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL VIII
PRESIUNEA FISCALĂ ÎN ROMÂNIA VERSUS PRESIUNEA FISCALĂ ÎN STATELE MEMBRE ALE UE

8.1. Conceptul de presiune fiscală, mărimea şi efectele posibile ale acesteia

Presiunea fiscală presupune anumite limite de suportabilitate din partea contribuabililor. Aceste limite sunt impuse de reacţiile contribuabililor care pot să opună rezistenţă creşterii prelevărilor obligatorii, reacţionând prin evaziune, fraudă, reducerea activităţii productive sau chiar prin revolte. Dacă până la un anumit moment dat, plata impozitului este realizată de bună voie de către contribuabilul cinstit, când impozitele depăşesc anumite limite ale suportabilităţii, se produc fenomene care aduc grave deservicii dorinţei statului de a colecta aceste venituri.[184]

Presiunea fiscală este în general dată de rata fiscalităţii, care se determină ca raport între încasările fiscale (de nivel central şi cel al colectivităţilor locale), inclusiv contribuţia la asigurările sociale de stat într-o anumită perioadă, de regulă un an, şi valoarea produsului intern brut, realizat în aceeaşi perioadă, de o economie.[185]

---

[184] Dobrotă, G., Chirculescu, M.F., *Analiza presiunii fiscale şi parafiscale în România şi în Uniunea Europeană*, Analele Universităţii "Constantin Brâncuşi" din Târgu Jiu, Seria Economie, Nr. 4/2010.

[185] Văcărel, I., (coord.), *Finanţe publice*, Ediţia a VI-a, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 2007.

Scanned with OKEN Scanner

Conceptul de presiune fiscală. Termenul de presiune fiscală este folosit, pe larg, în literatura de specialitate pentru a desemna amploarea redistribuirii PIB prin intermediul plăţii şi/sau încasării impozitelor. Uneori, se face abstracţie de calitatea contribuabililor persoane fizice sau juridice.

Alteori, presiunea fiscală se delimitează doar la contribuabilii individuali, plătitori de impozite directe. Sunt situaţii când în aprecierea conceptului se iau în consideraţie toate genurile de prelevări fiscale.

Astfel, presiunea fiscală este definită ca *expresie relativă a sarcinii fiscale suportate de contribuabil*[186]. De asemenea, unii autori apreciază că presiunea *semnifică cât de apăsătoare sunt impozitele sau, altfel spus, cât de mare este povara fiscală ce apasă pe umerii contribuabililor*[187].

Într-o altă accepţiune, presiunea fiscală reprezintă *un indicator de măsurare a veniturilor extrase din producţie, care tranzitează bugetul printr-un proces de afectare obligatorie şi publică, în loc să fie lăsat liber la dispoziţia iniţiativei private*[188].

Indiferent de modul de definire, presiunea fiscală poate fi interpretată:

1. *Din perspectiva plătitorului de impozite.* Presiunea fiscală exprimă gradul de supunere a contribuabilului la suportarea sarcinii fiscale stabilite prin lege. Mărimea presiunii fiscale, în acest caz, arată ce parte procentuală din venitul, care constituie materia impozabilă, va fi sustrasă pentru nevoile generale ale societăţii. Creşterea coeficientului presiunii fiscale indică o creştere a prelevărilor relative la bugetul statului şi, respectiv, o reducere relativă a venitului rămas la dispoziţia contribuabilului.
2. *Din perspectiva statului încasator de impozite.* Mărimea presiunii fiscale indică ce parte din venitul naţional creat de către agenţii economici (persoane fizice şi juridice) urmează să se constituie ca

[186] Brezeanu P., *Fiscalitate: Concepte, teorii, politici şi abordări practice*, Editura Wolters Kluwer, Bucureşti, 2009.
[187] Talpoş I, Enache C, *Applied taxation*, Horizons Educational Publishing House, Timişoara, 2001.
[188] Tulai C., Şerbu S, *Fiscalitate comparată şi armonizări fiscale,* Editura Casa Cărţii de Ştiinţă, Cluj Napoca, 2005.

Scanned with OKEN Scanner

venituri bugetare pe calea impozitării. Pentru stat, creşterea presiunii fiscale semnifică o îmbunătăţire a mecanismului de finanţare a cheltuielilor publice, în timp ce o scădere a presiunii fiscale influenţează nivelul deficitului bugetar.

În SUA presiunea fiscală se determină luând în consideraţie: impozitele pe veniturile individuale, impozitele pe vânzarea mărfurilor şi accizele, asigurările sociale, impozitele pe profit, impozitele pe valoarea adăugată. Pentru calcularea presiunii fiscale la nivelul statelor federale, se ţine seama şi de impozitele şi taxele plătite către acestea: impozitele pe proprietăţi, impozitele pe moşteniri, anumite impozite pe vânzarea mărfurilor, impozite pe vicii etc. În unele ţări europene în practica fiscală se foloseşte coeficientul fiscal sau presiunea fiscală prin luarea în calcul a încasărilor fiscale provenite din: impozitele legate de producţie şi de import, impozitele pe venit şi pe patrimoniu, impozitele pe capital.

În consecinţă, presiunea fiscală exprimă şi măsoară ponderea impozitelor plătite/încasate în raport cu masa valorii adăugate brute în ţară într-un orizont de timp, de regulă un an.

$$\textbf{Presiunea fiscală} = \frac{\textbf{Încasări fiscale}}{\textbf{PIB}}$$

Într-un sens general, presiunea fiscală este un termen specializat prin care se exprimă intensitatea medie a obligaţiei tuturor contribuabililor de a plăti impozite către autorităţile centrale şi locale.

Amploarea şi dinamica presiunii fiscale se măsoară şi se apreciază prin rata de impunere fiscală. Mărimea acestei rate arată cota parte din venitul naţional preluată de către stat, mărime stabilită prin legi sau reglementări fiscale. O formă specială a ratei respective este rata marginală de presiune fiscală, care constă în raportul dintre creşterea obligaţiilor fiscale ale contribuabililor şi creşterea venitului naţional.

Astfel, în practică se pot utiliza trei tipuri de rate de presiune fiscală:

- *Rata scăzută de impunere* presupune o presiune scăzută asupra contribuabililor, deci încasări relativ reduse la bugetul de stat. În concepţia unor autori de orientare neoliberală, o astfel de rată de impunere poate să stimuleze efortul pentru obţinerea unei

Scanned with OKEN Scanner

stabilităţi a venitului naţional disponibil, pentru o accelerare a creşterii economice şi, deci, pentru o mărire a încasărilor fiscale la buget.

- *Rata ridicată a impunerii*, îndeosebi o rată marginală de impunere în creştere, ar putea genera evaziune fiscală, fraudă fiscală, o diminuare a PIB, deci, în ultimă instanţă, o scădere a încasărilor de impozite la bugetul de stat.
- *Rata optimă de impunere fiscală* sau de presiune fiscală constă din acel prag de impunere până la care şi dincolo de care încasările fiscale sunt mai mici. O rată care depăşeşte nivelul optim are un efect descurajator asupra investitorilor şi salariaţilor.

Mărimea presiunii fiscale (*gradul de fiscalitate* respectiv *rata fiscalităţii*) este influenţată de numeroşi factori, dintre care menţionăm:

Factori interni, printre care se poate exemplifica:

- scara progresivităţii cotelor de impunere;
- modul de determinare a materiei impozabile;
- produsele care fac obiectul taxelor de consumaţie.

Factori externi sistemului de impozite şi taxe:

- nivelul PIB pe cap de locuitor;
- gradul de dezvoltare al economiei naţionale;
- natura instituţiilor publice (regimuri democratice cu fiscalitate mai redusă sau regimuri totalitare);
- prioritătile stabilite de autorităţile publice privind destinaţia resurselor (protective socială sau dezvoltare economică);
- eficienţa cu care se utilizează cheltuielile publice finanţate prin impozite şi taxe prelevate de la contribuabili;
- gradul de adeziune a contribuabililor la politica guvernului;
- gradul de consimţire a contribuabililor la plata impozitelor;
- mărimea datoriei publice.

În viziunea multor specialişti, cauza principală a sporirii presiunii fiscale o constituie creşterea continuă a cheltuielilor publice, a căror evoluţie este supusă anumitor legităţi economice, sociale şi politice.

Scanned with OKEN Scanner

Efecte posibile ale unei presiuni fiscale ridicate care pot conduce la:

- risc de inflaţie prin fiscalitate - în sensul că orice creştere a cotelor de impunere poate influenţa creşterea preţurilor;
- evaziune fiscală şi fraudă fiscală;[189]
- diminuarea eforturilor productive (de exemplu optimizare fiscală prin abstinenţă fiscală);
- rezistenţe politice – revendicări, luări de poziţie în favoarea unor impozite sau împotriva altora;
- evaziunea internaţională în sensul delocalizării unor activităţi spre acele ţări în care legislaţia fiscală este mai favorabilă cu consecinţele de rigoare pentru ţara de rezidenţă;
- deteriorarea competitivităţii internaţionale. Pentru ţările dezvoltate, cu schimburi semnificative, cu companii capabile să înfrunte concurenţa – constituie un factor important al creşterii economice şi al gradului de ocupare a forţei de muncă.

Orice creştere semnificativă a gradului de fiscalitate şi, implicit, a prelevărilor obligatorii poate aduce riscul competitivităţii, adică creşteri de preturi, scăderea capacităţii de autofinanţare, de investiţii, de modernizare.

În literatura de specialitate părerile sunt diferite. Astfel, J.B. Say a propus *impozitul minim*, în timp ce D. Ricardo consideră că *orice prelevare fiscală reduce prin ea însăşi puterea de acumulare a capitalului.*[190]

Susţinătorii teoriei keynesiste consideră că o limită impusă prelevărilor fiscale ar fi legată de anumite confuzii sau scopuri tehnice pentru faptul că nu s-ar avea în vedere avantajele contribuabililor de pe urma contribuţiei impozitelor la formarea resurselor financiare publice.

Presiunea fiscală, referitoare la un nivel optim al acesteia, l-a preocupat în mod deosebit pe economistul Laffer, care a reprezentat grafic (Curba Laffer), în 1974, pornind de la o idee a lui A. Smith (1776) – ratele de

---

[189] Toader, S., (coord.) *Evaziunea fiscală în România în perioada de tranziţie*, Editura PROUniversitaria, Bucureşti, 2007, pag.36, preluat din Botea, I., *Evaziunea fiscală şi căile de combatere a acesteia*, Teză de doctorat, 2002, pag.42.

[190] Hoanţă, N., *Evaziunea fiscală*, Tribuna Economică, Bucureşti, 1997, pag.170.

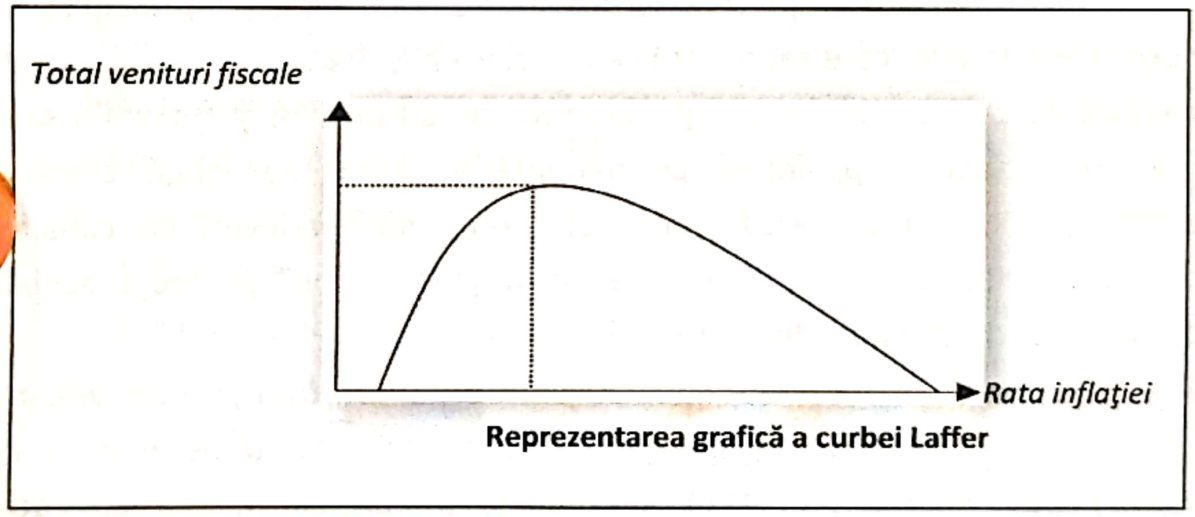
Scanned with OKEN Scanner

fiscalitate, care, dacă sunt prea ridicate, ar putea distruge baza asupra căreia acţionează fiscalitatea.

Laffer estimează că există un prag al presiunii fiscale, care poate genera reducerea randamentului fiscal dacă acesta este depăşit şi poate conduce la descurajarea contribuabilului să investească, să producă, să economisească.

Conform curbei Laffer, suma prelevărilor obligatorii este o funcţie crescătoare a ratei presiunii fiscale numai până la un prag maximal ce corespunde nivelului maximal al curbei, după care devine o funcţie descrescătoare a acestei rate, ea mergând până la anulare dacă rata ar atinge nivelul teoretic de 100%.[191]

Curba lui Laffer rămâne o reprezentare teoretică, care nu permite identificarea în mod exact a măsurii acestui prag M de impozitare, la care presiunea fiscală să poată fi considerată excesivă. Acest prag este variabil în funcţie de circumstanţele teritoriale şi economice, astfel încât sistemul fiscal dintr-o anumită ţară se va situa în stânga sau în dreapta punctului M.[192]



Reprezentarea grafică a curbei Laffer

Curba lui Laffer se poate divide în două zone:

Zona I: zona stângă (zona normală sau admisibilă) în care creşterea cotei de impozitare asigură creşterea încasărilor

[191] Văcărel, I., (coord.), *Finanţe publice*, Ediţia a VI-a, EDP, Bucureşti, 2007.
[192] Mara, E.R., *Finanţe publice. Între teorie şi practică*, Editura Risoprint, Cluj-Napoca, 2009.

Scanned with OKEN Scanner

Zona II: zona din dreapta punctului M considerat punct de optim, (zona inadmisibilă) în care orice creştere a cotei de impozitare are ca efect reducerea încasărilor fiscale şi corelaţia dintre cele două devine indirectă.

De asemenea, acest prag diferă nu doar de la un sistem fiscal la altul, ci şi de la un impozit la altul şi în funcţie de contribuabili şi capacitatea acestuia de suportabilitate a presiunii fiscale.

Laffer estimează că atunci când pragul maxim este depăşit, printr-o diminuare a presiunii fiscale, se poate obţine creşterea randamentului prelevărilor obligatorii, în acest fel redinamizându-se economia.[193]

8.2. Indicatori de cuantificare ai presiunii fiscale

În practica fiscală prelevările fiscale se identifică, în principal, cu impozitele şi taxele, care reprezintă cele mai vechi şi tradiţionale mijloace de finanţare de care statul dispune pentru realizarea funcţiilor şi sarcinilor sale, fiind, în acelaşi timp, într-o permanentă evoluţie. Pe lângă acestea, autoritatea publică apelează şi la instituirea unor prelevări cu caracter special, numite contribuţii, în vederea asigurării unei protecţii sociale adecvate pentru persoanele aflate în dificultate.[194]

Contribuţiile cu caracter social reprezintă *un transfer de valoare obligatoriu la dispoziţia statului, fără echivalent, cu titlu definitiv şi cu destinaţie strict precizată, datorat conform dispoziţiilor legale de către contribuabili persoane fizice şi juridice în vederea acoperirii unor cheltuieli publice de interes comunitar sau de natură socială*[195].

---

[193] Ibidem.

[194] Dobrotă, G., Chirculescu, M.F., *Analiza presiunii fiscale şi parafiscale în România şi în Uniunea Europeană*, Analele Universităţii "Constantin Brâncuşi" din Târgu Jiu, Seria Economie, Nr. 4/2010.

[195] www.europe.eu.int/ *Legislaţia comunitară privind fiscalitatea.*

Scanned with OKEN Scanner

Potrivit unui alt punct de vedere, contribuţiile reprezintă *sumele încasate de anumite instituţii de drept public, de la persoanele fizice sau juridice, pentru avantaje reale sau presupuse de care acestea beneficiază*[196].

Teoreticienii care consideră contribuţiile sociale ca fiind prelevări fiscale se bazează pe includerea în componenţa bugetului statului a bugetelor publice alimentate prin perceperea obligatorie a acestor contribuţii. Deşi contribuţiile sociale sunt apăsătoare pentru subiecţi, ei le suportă, întrucât sunt obligatorii prin lege. Distincţia între componentele presiunii fiscale este importantă din următoarele puncte de vedere:[197]

- Contribuabilul are o percepţie diferită pentru impozit şi contribuţii. Dacă impozitul este perceput ca o pierdere irecuperabilă (din cauza principiului neafectării veniturilor), contribuţiile sunt percepute drept o garanţie sau o asigurare (pentru pensie, sănătate) sau contribuţia la fondul de şomaj, nefiind de natura asigurări directe pe viitor este percepută ca o manifestare a unei solidarităţi sociale.
- Capacitatea administrativă a statului este diferită pentru cele două categorii de prelevări.

Ţinând seama de cele prezentate anterior, considerăm că este necesară utilizarea a două concepte, şi anume:[198]

- conceptul cuprinzător de *prelevări obligatorii* care include totalitatea impozitelor, taxelor şi contribuţiilor percepute la bugetele publice componente ale bugetului general consolidat;
- conceptul de *prelevări fiscale*, care se raportează doar la impozitele şi taxele care determină venituri la bugetul de stat şi bugetele locale.

Nivelul fiscalităţii sau *gradul de fiscalitate* (GF) reprezintă indicatorul care exprimă, de fapt, presiunea fiscală, nivelul acesteia, într-o societate.

---

[196] www.mfinanţe.ro

[197] Dobrotă, G., Chirculescu, M.F., *Analiza presiunii fiscale şi parafiscale în România şi în Uniunea Europeană*, Analele Universităţii "Constantin Brâncuşi" din Târgu Jiu, Seria Economie, Nr. 4/2010.

[198] Ibidem.

Scanned with OKEN Scanner

Astfel *presiunea fiscală (PF)* la nivel macroeconomic este dată de *rata fiscalităţii* (RF) care se calculează după formula:

$$\mathbf{GF = \frac{Impozite + taxe + contributii\ fiscale}{PIB} \times 100}$$

În literatura[199] şi practica fiscală se face distincţie între veniturile fiscale stabilite (prevăzute) pentru încasare, reflectate în dreptul de creanţă a statului asupra contribuabililor şi veniturile (prelevările) obligatorii încasate efectiv, în funcţie de care se poate calcula *gradul de fiscalitate (presiunea fiscală) stabilit (impus)* **GFS** *şi gradul de fiscalitate acceptat (presiunea fiscală acceptată)* **GFA**, care se calculează după formulele:

$$\mathbf{GFS = \frac{Impozite + taxe + contributii\ (de\ incasat)}{PIB} \times 100}$$

$$\mathbf{GFA = \frac{Impozite + taxe + contributii\ (incasate)}{PIB} \times 100}$$

Rezultatele celor două formule ne arată necesitatea încasării tuturor veniturilor fiscale la termen şi în cuantumul stabilit, ceea ce presupune un grad de colectare ridicat şi o disciplină financiară adecvată, bazată pe conformare voluntară la plata obligaţiilor fiscale.

Pe lângă presiunea fiscală dată de gradul de fiscalitate calculat din punct de vedere tehnic, se poate discuta şi despre o presiune fiscală psihologică luată în calcul de pragul de suportabilitate al fiecărui contribuabil, de toleranţa sa la impozite şi care se poate calcula după formula *presiunii fiscale individuale* (**PFI**), *grad de fiscalitate individual* (**GFI**).

$$\mathbf{GFI = \frac{Prelevari\ fiscale\ suportate\ de\ contribuabili}{Venituri\ fiscale\ obtinute\ inainte\ de\ impozitare} \times 100}$$

Deci presiunea fiscală este dată de gradul de fiscalitate, respectiv gradul în care contribuabilii suportă pe seama rezultatelor obţinute din activitatea lor, impozitele şi taxele, ca prelevări obligatorii percepute de stat.

---

[199] Toader, S., (coord.) *Evaziunea fiscală în România în perioada de tranziţie*, Editura PROUniversitaria, Bucureşti, 2007, pag.33-34, preluat din Văcărel, I., *Finanţe Publice*, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 2007.

Scanned with OKEN Scanner

Trebuie avut în vedere faptul că, în cazul depăşirii pragului de suportabilitate, impozitele devin contraproductive adică nu mai pot fi plătite de contribuabili şi, astfel, se încurajează evaziunea fiscală.

Pornind de la aceste considerente presiunea fiscală mai poate fi delimitată şi astfel:[200]

1. *Presiunea fiscală aferentă impozitelor.*

$$\frac{\textbf{Impozite directe} + \textbf{Impozite indirecte}}{\textbf{PIB}} \times 100$$

Dacă în cazul impozitelor directe gradul de fiscalitate influenţează comportamentul de conformare voluntară sau comportamentul de evazionist, în cazul impozitelor indirecte nu putem vorbi, propriu-zis, de manifestări ale comportamentului fiscal, ci de manifestări ale comportamentului general economic, cum ar fi reacţia subiectului contribuabilului sub forma consumului sau a structurii consumului.

2. *Presiunea fiscală aferentă contribuţiilor sociale.*

$$\frac{\textbf{Contributii sociale}}{\textbf{PIB}} \times 100$$

Evidenţiază la nivelul angajatorilor, la nivelul indivizilor suportatori ai contribuţiilor sociale datorate şi la nivel naţional presiunea agregată a totalului contribuţiilor sociale datorate.

3. *La nivelul contribuabililor persoane juridice presiunea fiscală (PF)* se determină astfel:

$$\textbf{PF} = \frac{\sum(\textbf{impozite} + \textbf{taxe})}{\textbf{Profit brut}}$$

$$\textbf{PF} = \frac{\sum(\textbf{impozite} + \textbf{taxe})}{\sum \textbf{vanzari nete}}$$

$$\textbf{PF} = 1 - \frac{\textbf{Profit brut}}{\textbf{Profit net}}$$

[200] Dobrotă, G., Chirculescu, M.F., *Analiza presiunii fiscale şi parafiscale în România şi în Uniunea Europeană*, Analele Universităţii "Constantin Brâncuşi" din Târgu Jiu, Seria Economie, Nr. 4/2010.

Scanned with OKEN Scanner

8.3. Studii de caz şi aplicaţii rezolvate sau propuse spre rezolvare

1. Studiul privind analiza presiunii fiscal în Romania în perioada 2008-2015 pe principalele categorii de impozite aşa cum se desprind din Rapoartele de performanţă ale Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală (ANAF):

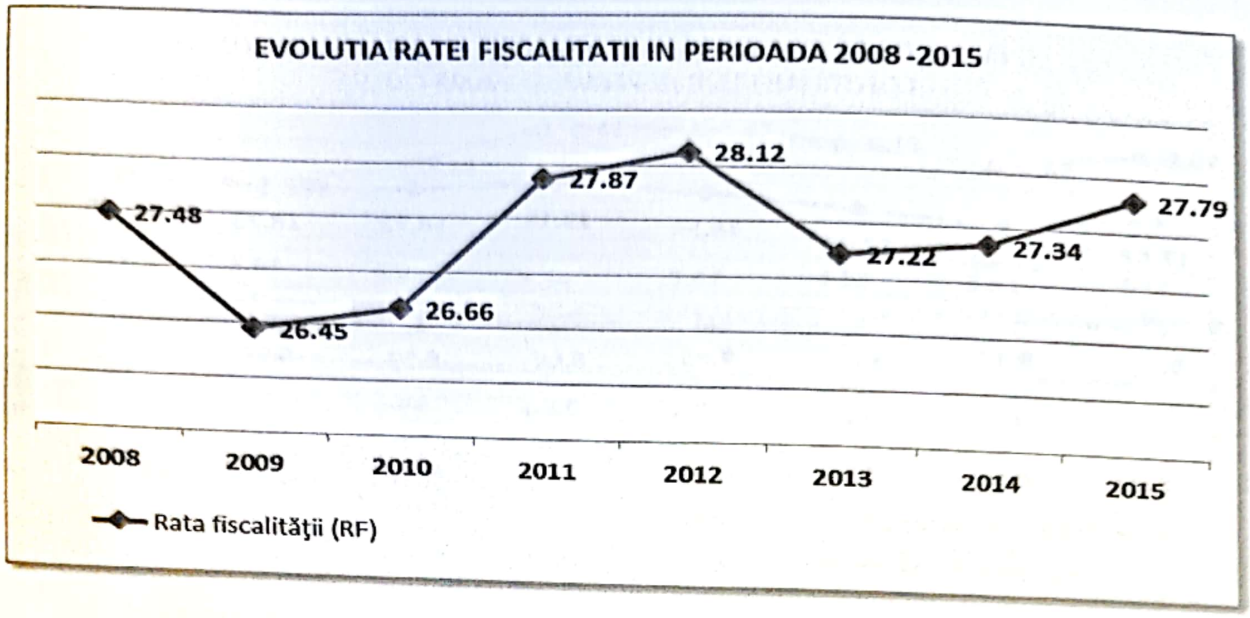
	EVOLUŢIA VENITURILOR FISCALE IN PERIOADA 2008-2015			
	2008	**2009**	**2010**	**2011**
PIB	524388,70	510522,80	533881,10	565097,20
Venit de natură fiscală	144104,73	135029,03	142322,84	157502,60
Impozite directe	35140,26	32935,28	35739,14	36743,62
Impozite indirecte	56467,11	51176,02	57659,33	68286,35
Contribuţii	49007,80	47860,10	45704,00	50638,00
	2012	**2013**	**2014**	**2015**
PIB	596681,50	637583,10	667600,00	708100,00
Venit de natură fiscală	167803,16	173553,45	182546,09	196807,50
Impozite directe	42335,07	45302,13	49051,01	53974,50
Impozite indirecte	72102,14	74083,53	76165,01	84639,17
Contribuţii	51649,00	54383,00	57585,00	56997,00

Sursa: Date preluate din rapoartele de activitate ale ANAF

	EVOLUŢIA RATEI FISCALITĂŢII			
	2008	**2009**	**2010**	**2011**
Rata fiscalităţii (RF)	27,48%	26,45%	26,66%	27,87%
	2012	**2013**	**2014**	**2015**
Rata fiscalităţii (RF)	28,12%	27,22%	27,34%	27,79%

Sursa: Date preluate din rapoartele de activitate ale ANAF

Scanned with OKEN Scanner

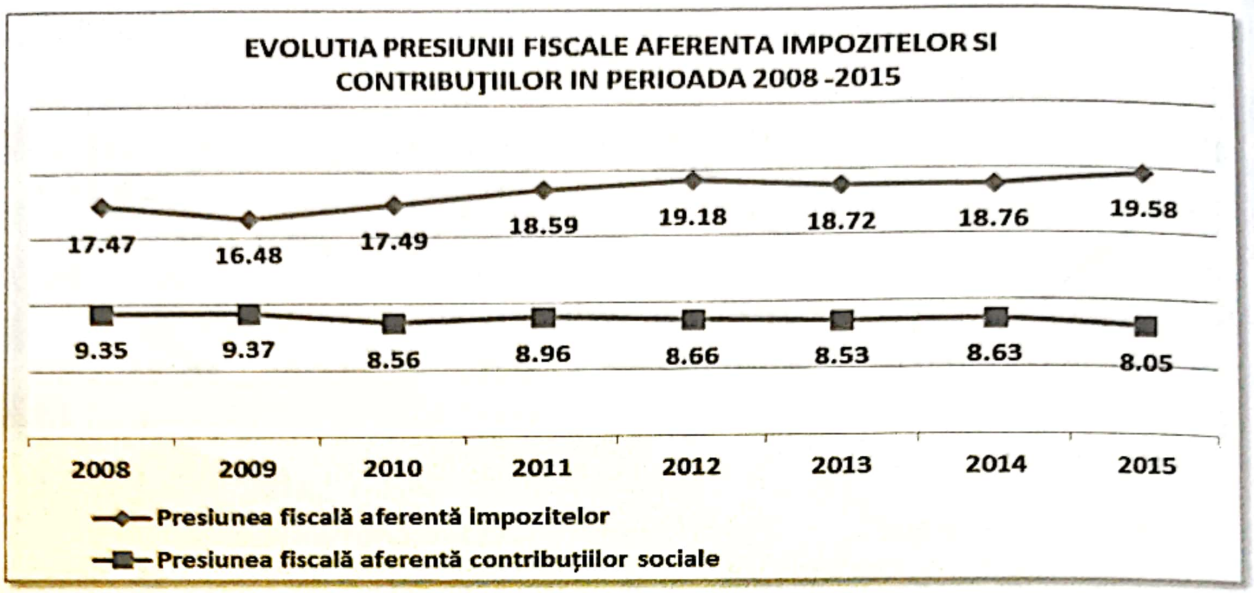


În perioada 2008-2015 evoluţia ratei fiscalităţii, calculată ca raport între total venituri de natură fiscală colectate de ANAF şi PIB, este una relativ constantă cu un minim de 26,45% înregistrat în 2009 şi un maxim de 28,12% înregistrat în 2012.

	EVOLUŢIA PRESIUNII FISCALE AFERENTE IMPOZITELOR SI CONTRIBUŢIILOR			
	2008	**2009**	**2010**	**2011**
Presiunea fiscală aferentă impozitelor	17,47%	16,48%	17,49%	18,59%
Presiunea fiscală aferentă contribuţiilor sociale	9,35%	9,37%	8,56%	8,96%
	2012	**2013**	**2014**	**2015**
Presiunea fiscală aferentă impozitelor	19,18%%	18,72%	18,76%	19,58%
Presiunea fiscală aferentă contribuţiilor sociale	8,66	8,53%	8,63%	8,05%

Sursa: Date preluate din rapoartele de activitate ale ANAF

Scanned with OKEN Scanner

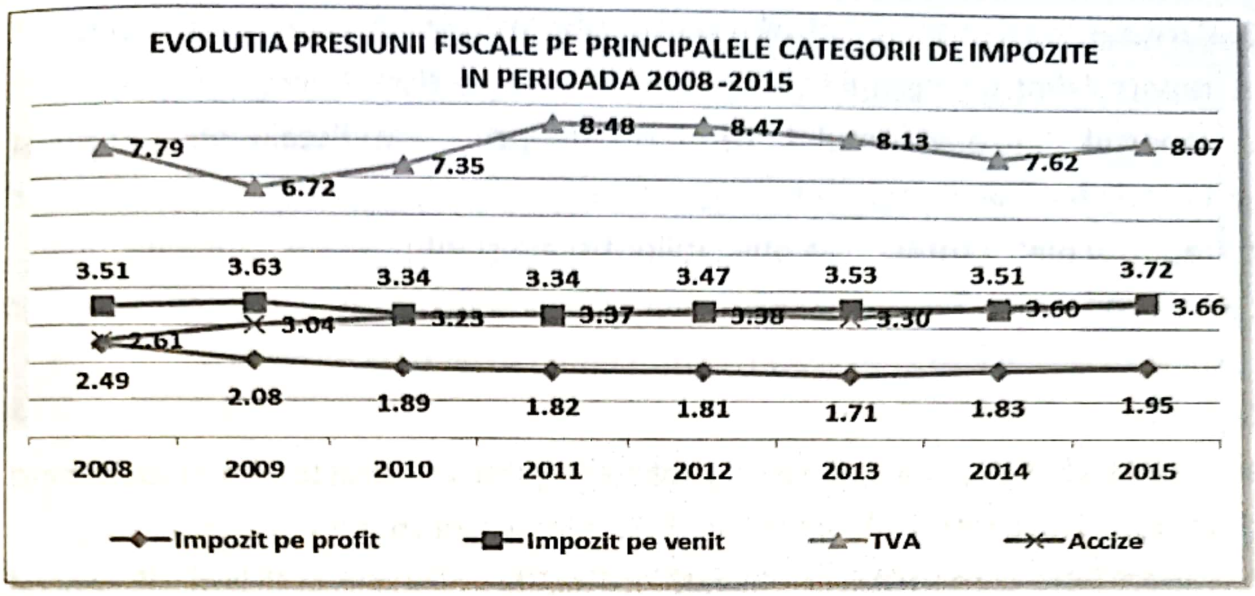


În perioada 2008-2015 evoluţia presiunii fiscale aferentă atât impozitelor cât şi contribuţiilor sociale este una relativ constantă pe întregul interval de studiu. De asemenea, din graficul 8 rezultă şi faptul că presiunea fiscală exercitată de impozite este de aproximativ de două ori mai mare decât a contribuţiilor sociale asupra contribuabililor pe întreaga perioadă analizată.

	EVOLUŢIA PRESIUNII FISCALE PE PRINCIPALELE TIPURI DE IMPOZITE			
	2008	**2009**	**2010**	**2011**
Impozit pe profit	2,49%	2,08%	1,89%	1,82%
Impozit pe venit	3,51%	3,63%	3,34%	3,34%
TVA	7,79%	6,72%	7,35%	8,48%
Accize	2,61%	3,04%	3,23%	3,37%
	2012	**2013**	**2014**	**2015**
Impozit pe profit	1,81%	1,71%	1,83%	1,95%
Impozit pe venit	3,47%	3,53%	3,51%	3,72%
TVA	8,47%	8,13%	7,62%	8,07%
Accize	3,38%	3,30%	3,60%	3,66%

Sursa: Date preluate din rapoartele de activitate ale ANAF

Scanned with OKEN Scanner



În perioada analizată (2008-2015) presiunea fiscală, calculată pe principalele tipuri de impozite ce contribuie la formarea resurselor financiare publice ale BGCS, prezintă următoarea evoluţie:

- cele mai ridicate cote ale presiunii fiscale (6,72-8,48%) sunt înregistrate în cazul TVA, deoarece este principalul impozit ce contribuie la constituirea resurselor financiare publice (ponderea TVA în total venituri fiscale în perioada 2008-2015 este de 29%);
- la polul opus se găseşte impozitul pe profit care exercită cea mai mică presiune fiscală (1,17-2,49%) asupra contribuabililor (ponderea impozitului pe profit în total venituri de natură fiscală în perioada 2008-2015 este de 7%).

8.4. Teste grilă

1. Rata fiscalităţii se calculează prin intermediul următoarei formule:

a. venituri nefiscale / cheltuieli publice × 100;
b. venituri fiscale / PIB × 100;
c. venituri fiscale / venituri nefiscale × 100;
d. venituri nefiscale / PIB × 100.

Scanned with OKEN Scanner

3. Care din următorii indicatori nu reflectă presiunea fiscală:

a. raportul dintre volumul fiecărui tip de prelevare fiscală obligatorie şi PIB;
b. raportul dintre volumul fiecărui tip de prelevare fiscală obligatorie şi propria bază de calcul;
c. raportul dintre totalitatea obligaţiilor fiscale şi PIB;
d. raportul dintre impozite şi contribuţii cu caracter fiscal.

4. Presiunea fiscală se defineşte ca:

a. produs al impozitelor, taxelor şi contribuţiilor cu caracter fiscal, colectate atât la nivel central cât şi teritorial şi un indicator macroeconomic;
b. raport între suma tuturor obligaţiilor fiscale, colectate atât la nivel central cât şi teritorial şi un indicator macroeconomic;
c. raport între impozite, taxe şi contribuţii plătite de contribuabil şi cuantumul resurselor publice ale BGCS;
d. raport între impozite, taxe şi contribuţii plătite de contribuabil şi cuantumul cheltuielilor publice ale BGCS.

5. Gradul de fiscalitate (presiunea fiscală) este reflectat la nivelul unui stat prin intermediul raportului dintre:

a. taxa pe valoarea adăugată şi produsul intern brut;
b. totalitatea impozitelor, taxelor şi contribuţiilor cu caracter fiscal şi PIB;
c. impozitul pe profit şi totalul impozitelor directe;
d. TVA încasată la bugetul de stat şi totalul impozitelor indirecte.

6. în practica fiscală sistemul de impunere care se apropie de cerinţele impuse de echitatea fiscală este cel bazat pe utilizarea:

a. cotelor procentuale progresive compuse;
b. cotelor procentuale progresive simple;
c. cotelor procentuale proporţionale;
d. cotelor procentuale regresive.

Scanned with OKEN Scanner

2. Echitatea fiscală presupune îndeplinirea unor condiţii cumulative. Care din condiţiile enumerate mai jos nu duc la echitate fiscală:

a. stabilirea minimului neimpozabil;
b. sarcina fiscală se stabileşte în funcţie de puterea contributivă a contribuabilului;
c. la o putere contributivă dată, sarcina fiscală aferentă unei anumite categorii sociale se stabileşte comparativ cu sarcina fiscală a altei categorii;
d. aplicarea unui sistem de cote, în vederea impunerii, care să genereze un venit cât mai substanţial statului în condiţii de echitate fiscală.

7. Care din următoarele afirmaţii cu privire la echitatea fiscală este falsă:

a. impunerea veniturilor şi averii să se facă în funcţie de puterea de contribuţie a subiectului impozitului;
b. scutirea de la plata impozitului a persoanelor cu venituri mici;
c. impunerea să fie generală, neexistând scutire de impozit în funcţie de nivelul veniturilor;
d. la o putere contributivă dată, sarcina fiscală a unei anumite categorii sociale să fie stabilită în funcţie de sarcina fiscală a altei categorii sociale.

8. Conform teoriei şi practicii fiscale, impozitul care se apropie de cerinţele impuse de echitatea fiscală cel mai mult este:

a. taxa pe valoarea adăugată;
b. impozitul pe veniturile persoanelor fizice;
c. accizele;
d. niciunul din impozitele enumerate mai sus.

9. Nu reprezintă un efect al creşterii presiunii fiscale:

a. riscul de inflaţie prin fiscalitate;
b. apariţia şi dezvoltarea economiei subterane;
c. scăderea puterii de cumpărare a indivizilor;
d. reducerea competitivităţii internaţionale.

Scanned with OKEN Scanner

10. Nu se referă la modul de manifestare a presiunii fiscale la nivelul contribuabililor persoane fizice:

a. rata fiscalităţii;
b. diversitatea prelevărilor de natură fiscală;
c. încorporarea impozitelor şi taxelor în preţuri;
d. volumul serviciilor publice de care beneficiază contribuabilul.

11. Nivelul optim al ratei presiunii fiscale în economie:

a. se stabileşte prin legea bugetară anuală;
b. este o valoare prestabilită pentru fiecare an bugetar în parte prin legea finanţelor publice;
c. nu poate fi supus unor modificări ulterioare legii bugetare iniţiale prin legi bugetare rectificative;
d. reprezintă mărimea ratei, căreia îi corespunde valoarea maximă a veniturilor fiscale reprezentate pe Curba Laffer.

12. Curba Laffer este o:

a. modalitate de determinare a presiunii fiscale la nivelul economiei reale;
b. reprezentare grafică a relaţiei dintre rata prelevărilor fiscale obligatorii din economie şi veniturile statului;
c. reprezentare grafică a relaţiei dintre fenomenul de evaziune fiscală şi rata inflaţiei;
d. modalitate de cuantificare a nivelului optim al ratei inflaţiei.

RĂSPUNSURI TESTE GRILĂ			
1	B	7	C
2	D	8	B
3	D	9	C
4	B	10	A
5	B	11	D
6	A	12	B

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL IX
ROLUL LEGISLAŢIEI ÎN DIMINUAREA ŞI PREVENIREA EVAZIUNII FISCALE ÎN CONTEXTUL ROMÂNIEI DE ŢARĂ MEMBRĂ A UE

9.1. Măsuri legislative privind prevenirea şi combaterea evaziunii fiscale

Din analiza legislaţiei fiscale, îndeosebi a actelor normative care stabilesc cuantumul şi plata impozitelor şi taxelor, rezultă că acestea sunt susceptibile de încălcări săvârşite prin acte şi omisiuni culpabile. Între aceste încălcări predomină cele săvârşite de subiectele impozabile şi taxabile animate de dorinţa de a plăti cât mai puţin statului, dar şi de a se sustrage stabilirii, verificării şi urmăririi fiscale. Încălcările legislaţiei pot fi săvârşite şi de funcţionari publici cu atribuţii fiscale cu consecinţe de evaziune fiscală.

În realitatea economică şi ascensiunea fenomenului de fraudă, în doctrina fiscală contemporană este afirmat dezideratul public al colaborării loiale dintre contribuabil şi fisc în scopul stabilirii conforme a taxelor şi impozitelor şi a altor venituri necesare constituirii fondurilor publice.

Având în vedere cauzele fenomenului de evaziune fiscală, principalele direcţii de **combatere** a acestuia se realizează prin intermediul **măsurilor legislative.** În acest sens, în prezent, sunt în vigoare:[201]

---

[201] Ungureanu, M.A., (coord.), *Politici şi practici financiare*, Editura Universitară, Bucureşti, 2013.

- legea privind prevenirea şi combaterea evaziunii fiscale;[202]
- legea privind unele măsuri pentru asigurarea transparenţei în exercitarea demnităţilor publice, a funcţiilor publice şi în mediul de afaceri, prevenirea şi sancţionarea corupţiei[203].

Legea evaziunii fiscale defineşte, în prima parte, noţiunea de evaziune fiscală şi stabileşte obligaţiile contribuabililor care derulează activităţi permanente sau temporare, generatoare de venituri impozabile. În partea a doua a legii sunt prevăzute o serie de capitole distincte de infracţiuni şi pedepse, cât şi contravenţii şi sancţiuni.[204]

Dintre **infracţiuni**, în sensul legii, pot fi menţionate:[205]

- refuzul de a prezenta organelor de control documentele justificative şi actele de evidenţă contabilă, precum şi bunurile materiale supuse impozitelor, taxelor şi contribuţiilor la fondurile publice, în vederea stabilirii obligaţiilor bugetare;
- întocmirea incompletă şi necorespunzătoare a documentelor primare ori acceptarea de astfel de documente în scopul împiedicării verificărilor financiar-contabile, dacă fapta a avut drept consecinţă diminuarea veniturilor sau surselor impozabile;
- punerea în circulaţie, fără drept, sau deţinerea în vederea punerii în circulaţie, fără drept, a documentelor financiare şi fiscale;
- sustragerea de la obligaţiile fiscale prin neînregistrarea unor activităţi pentru care legea prevede obligaţia înregistrării sau prin exercitarea de activităţi neautorizate în scopul obţinerii de venituri;
- sustragerea de la plata obligaţiilor fiscale, în scopul obţinerii de venituri, prin nedeclararea veniturilor impozabile, ascunderea obiectului ori a sursei impozabile sau taxabile ori prin diminuarea veniturilor, că urmare a unor operaţiuni fictive;

---

[202] Legea nr. 241/2005, publicată în M.O. nr. 672/27.07.2005.
[203] Legea nr. 161/2003, publicată în M.O. nr.279/21.04.2003.
[204] Ungureanu, M.A., (coord.), *Politici şi practici financiare*, Ed Universitară, Bucureşti, 2013.
[205] Legea 241/2005 privind prevenirea şi combaterea evaziunii fiscale, publicată în MO 672/27.07.2005.

Scanned with OKEN Scanner

- omisiunea evidenţierii în acte contabile sau în alte documente legale, a operaţiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate ori înregistrarea de operaţiuni sau cheltuieli nereale în scopul de a nu plăti ori a diminua impozitul, taxa sau contribuţia;
- emiterea, distribuirea, cumpărarea, completarea ori acceptarea cu ştiinţă de documente fiscale false;
- organizarea şi conducerea de evidenţe contabile duble, alterarea sau distrugerea de acte contabile, memorii ale aparatelor de taxat ori de marcat electronice fiscale sau alte mijloace de stocare a datelor, în scopul diminuării veniturilor sau surselor impozabile.

Contravenţiile sunt acele fapte care potrivit legii penale nu constituie infracţiuni şi nu reprezintă un pericol social. Exemplificăm:[206]

- nedeclararea, în termenele prevăzute de lege, de către contribuabili, a veniturilor şi bunurilor supuse impozitelor, taxelor şi contribuţiilor;
- calcularea eronată a impozitelor, taxelor şi a contribuţiilor, cu consecinţa diminuării valorii creanţei fiscale cuvenite statului;
- nepredarea de către contribuabili, la cererea organului de control, a documentelor justificative şi contabile referitoare la modul în care au fost îndeplinite obligaţiile fiscale;
- refuzul de a prezenta organului financiar-fiscal bunurile materiale supuse impozitelor şi taxelor, în vederea stabilirii veridicităţii declaraţiei de impunere şi a realităţii înregistrării acestora;
- nereţinerea şi nesăvârşirea, potrivit legii, la termenele legale, de către contribuabilii cărora le revin asemenea obligaţii, a impozitelor, taxelor şi a contribuţiilor care se realizează prin stopaj la sursă;
- nedepunerea actelor sau situaţiilor în legătură cu activitatea efectuată de unitatea de care răspund contribuabilii, cerute de organele financiar-fiscale, în vederea cunoaşterii realităţii financiar-contabile din acea unitate, precum şi utilitatea, în alte

[206] Ibidem.

Scanned with OKEN Scanner

condiţii decât cele prevăzute de lege, a documentelor cu regim special;

- neaducerea la îndeplinire, la termen, a dispoziţiilor date prin actul de control încheiat de organele financiar-fiscale;
- neonorarea, în mod nejustificat, de către bănci sau instituţii financiare, la care contribuabilii au deschise conturi de disponibilităţi băneşti, a tipurilor de creanţă fiscală emise de organele competente, în vederea urmăririi silite a impozitelor, taxelor şi a contribuţiilor neachitate la termen, inclusiv a dobânzilor;

Sancţiunile fiscale, conform legislaţiei în vigoare, sunt multiple şi pot fi clasificate în raport cu severitatea şi modul de aplicare, astfel:[207]

- amenda fiscală (contravenţională) este mijlocul cel mai obişnuit pentru sancţionarea abaterilor fiscale, considerate contravenţii şi se aplică de organul de control în sumă fixă;
- amenda penală, aplicată de instanţa judecătorească pe baza actelor de control fiscal pentru fapte considerate infracţiuni;
- dobânda reparatorie sau majorările de întârziere şi penalităţile pentru neplata integrală şi la termen a impozitelor şi taxelor;
- confiscarea bunurilor, că o măsură complementară, potrivit legii;
- repararea prejudiciului adus statului în cazul evaziunii fiscale prin aceea că organul de control are legiferat dreptul de a stabili, prin estimare, nivelul impozitului sau taxei datorate, utilizând orice documente şi informaţii referitoare la activitatea desfăşurată.

Astfel, legislaţia în vigoare defineşte **evaziunea fiscală** ca fiind: *sustragerea prin orice mijloace, în întregime sau în parte, de la plata impozitelor, taxelor şi a altor sume datorate bugetului de stat, bugetelor locale, bugetelor asigurărilor sociale de stat şi fondurilor speciale extrabugetare, de către persoanele fizice şi persoanele juridice române sau străine având calitatea de contribuabili.*[208]

---

[207] Ibidem.
[208] Ibidem.

Scanned with OKEN Scanner

Combaterea evaziunii fiscale este concepută şi urmărită, după cum rezultă din întregul cuprins al legii de specialitate – prin acţiuni atât preventive, cât şi de sancţionare.

Cu scopul de a preveni săvârşirea faptelor şi omisiunilor de evaziune fiscală, legea de specialitate reiterează din legislaţie obligaţiile ce revin contribuabililor de a avea autorizaţii oficiale pentru activităţile generatoare de venituri impozabile, de a se înregistra la organele fiscale locale, de a declara acestor organe, cu sinceritate, atât veniturile şi bunurile impozabile, cât şi datele privind sediul şi celelalte locuri de desfacere, producţie, comercializare, producătoare de venituri, de a întocmi registrele şi celelalte documente legal prevăzute, de a permite şi înlesni controlul fiscal, de a calcula corect – în cazurile încredinţate legale-impozitele şi taxele datorate şi de a plăti la termenele legale bugetului sau fondului bănesc beneficiar.[209]

În scopul atât preventiv, cât şi sancţionator, legea de specialitate a instituit calificarea infracţională şi pedepsirea, în conformitate cu codul penal, cu pedepse privative de libertate a celor mai grave fapte de evaziune fiscală. Alăturat acestora şi în acelaşi scop sunt calificate şi sancţionate contravenţional faptele şi omisiunile de evaziune fiscală având un grad ridicat de periculozitate socială mai redusă decât al infracţiunilor.[210]

Scopul preventiv şi sancţionator al acestei reglementări de specialitate se vădeşte şi prin aceea că ea urmăreşte protecţia realizării conforme a veniturilor întregului Buget al Statului, sancţionând identic sustragerile de la plata tuturor impozitelor, taxelor şi contribuţiilor ce reprezintă venituri de interes public.

În acelaşi timp, este remarcabil că regimul sancţionator este extins vizând toate categoriile de contribuabili, respectiv persoanele fizice şi juridice române sau străine care au calitatea de subiecte impozabile, taxabile ori debitoare ale altor creanţe băneşti de interes public.

---

[209] Ungureanu, M.A., (coord.), *Politici şi practici financiare*, Editura Universitară, Bucureşti, 2013.
[210] Ibidem.

Scanned with OKEN Scanner

Cu această extindere a cuprinsului legal al evaziunii fiscale, aplicarea hotărâtă a regimului juridic sancţionator identic pentru toţi debitorii creanţelor băneşti de interes public poate contribui eficient la îndeplinirea dezideratului actual de combatere a evaziunii fiscale din România.

Evaziunea fiscală reprezintă un fenomen economico-social de maximă importanţă cu care statele se confruntă astăzi şi ale cărui consecinţe negative caută să le limiteze, eradicarea fiind, practic, imposibilă. Efectele evaziunii fiscale se repercutează direct asupra nivelurilor veniturilor fiscale, conduce la distorsiuni în mecanismul pieţii şi poate contribui la inechităţi sociale datorate *accesului* şi *înclinaţiei* diferite la evaziunea fiscală din partea contribuabililor.[211]

Cu toate acestea, statul, prin puterea sa publică, poate incita la evaziune fiscală urmărind, astfel, **două scopuri:**[212]

1. un **scop pozitiv** argumentat de intenţia de a stimula formarea capitalului;
2. un **scop negativ** reflectat în sprijinirea unor grupuri de interese, de tip mafiot, cu toate riscurile ce decurg din astfel de practici.

De aici desprindem chiar rolul evaziunii fiscale ca element, dorit sau nu, al politicii fiscale, decurgând direct din cel al fiscalităţii, în general.

Unul din secretele japonezilor în ce priveşte formarea capitalului este evaziunea fiscală care este încurajată oficial. În mod legal un japonez adult este scutit de taxe pentru un cont de economii medii. Japonia are de cinci ori mai multe conturi de acest fel decât numărul populaţiei, inclusiv copiii. Din această cauză au rata cea mai mare de formare a capitalului.[213]

Referindu-se la unele măsuri guvernamentale în vederea modificării repartizării veniturilor în SUA, Milton Friedman arăta că *"efectul cotelor înalte şi puternice progresive au dispărut şi ca urmare a faptului că ele au simulat apariţia prevederilor legale şi a altora ce sprijină evaziunea fiscală, în*

---

[211] Moraru, D., Nedelescu, M., Stănescu, C., Plăiaşu, N., Şindrilaru, R., *Finanţe publice şi evaziune fiscală*, Editura Economică, Bucureşti, 2008.
[212] Ibidem.
[213] Ibidem.

Scanned with OKEN Scanner

speţă, aşa numitele portiţe legale, ce permit reducerea procentuală a cotelor de impozit. Drept efect, cotele reale de impunere au fost mult mai mici decât cotele nominale şi, ceea ce este foarte important, incidenţa impozitelor a dobândit un caracter capricios şi inegal. Persoanele cu aceeaşi situaţie economică plătesc impozite diferite, în funcţie de caracterul sursei lor de venituri şi de ocaziile pe care le au de a realiza o evaziune fiscală".[214]

Concluzia apreciatului economist este: *"Ocolirea impozitării ar putea să fi fost, deci, esenţială pentru bunăstarea economică. Dacă lucrurile ar fi stat aşa, câştigul a fost obţinut cu preţul unei mari risipe de resurse şi prin introducerea unei inechităţi larg răspândite".*

Intervenţia statului în menţinerea unui anumit grad de evaziune fiscală, în scopurile arătate, trebuie analizată prin prisma raportului dintre efect (formarea capitalului) şi eforturi (risipă de resurse, crearea de inechitate în veniturile disponibile ale contribuabililor etc.).

Trebuie să se ţină seama de faptul că efectul benefic al intervenţiei statului, în special sub raportul legislativ, este direct, imediat şi vizibil, în timp ce efectele evaziunii fiscale sunt treptate, indirecte şi greu perceptibile.

9.2. Consideraţii generale privind evaziunea fiscală în ţări membre UE

Procesul de migrare a capitalurilor şi a forţei de muncă în state cu fiscalitate mai redusă (paradisuri fiscale) determină necesitatea abordării unor noi mecanisme de fiscalizare la nivelul UE.

În scopul prevenirii evaziunii şi fraudei fiscale, cu consecinţe grave asupra resurselor financiare comunitare, factorii de decizie ai UE au adoptat o serie de măsuri menite să contracareze efectele negative pe care soluţiile de optimizare fiscală le au asupra resurselor financiare ale UE.

[214] Ibidem.

Scanned with OKEN Scanner

Astfel, legislaţia UE consideră prevenirea evaziunii fiscale şi sustragerii fiscale drept o secţiune distinctă a capitolului de impozitare, separat de principiile generale, impozitarea directă, impozitarea indirectă şi alte impozite. Prevenirea este unul din obiectivele principale ale politicii fiscale comunitare, pentru care Comisia Europeană a creat o structură specializată şi anume Oficiul European Anti-Fraudă (OLAF).

Oficiul European de Luptă Antifraudă a fost înfiinţat în 1999 prin Decizia (CE, CECO, Euratom) 1999/352, cu scopul de a proteja interesele financiare ale UE şi totodată de a asigura o utilizare cât mai bună a resurselor acesteia.

În îndeplinirea misiunii sale, OLAF:[215]

- realizează investigaţii independente cu privire la acte de fraudă şi corupţie în care sunt implicate fondurile UE, pentru a se asigura că banii contribuabililor sunt direcţionaţi către proiecte care pot crea locuri de muncă şi favoriza creşterea economică în Europa
- contribuie la consolidarea încrederii cetăţenilor în instituţiile UE, investigând cazurile de abateri grave ale personalului UE şi ale altor membri ai instituţiilor europene
- elaborează o politică solidă de combatere a fraudei în UE..

OLAF acţionează pentru a combate *frauda*[216], corupţia şi orice activitate ilegală sau de a îndrepta comportamentele anormale în cadrul instituţiilor europene. Categoria de fraudă care are cel mai mare impact financiar asupra UE este deturnarea de Fonduri Structurale Europene, fonduri care ar putea fi utilizate pentru proiecte de dezvoltare regională şi socială.

În prezent rolul OLAF este definit prin următoarele regulamente şi acorduri care totodată stabilesc mandatul acestuia pentru efectuarea de investigaţii administrative care privesc interesele financiare ale UE şi care vizează personalul instituţiilor europene:[217]

---

[215] http://ec.europa.eu/anti-fraud, Oficiul European de Luptă Antifraudă (OLAF)

[216] Conform OLAF. *frauda este un act de înşelăciune comis în mod deliberat pentru a obţine câştiguri personale sau pentru a cauza o pierdere altei părţi.* http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO.

[217] http://ec.europa.eu/anti-fraud/about-us/legal-framework_ro

Scanned with OKEN Scanner

- Regulamentul (UE, Euratom) 883/2013 care a intrat în vigoare la 1 octombrie 2013 şi a înlocuit Regulamentul (CE) 1073/1999 şi Regulamentul (Euratom) 1074/1999;
- Versiunea consolidată a Regulamentului (CE) 883/2013 privind investigaţiile efectuate de OLAF în urma modificării sale prin Regulamentul (UE, Euratom) 2016/2030;
- Regulamentul (UE, Euratom) 2016/2030 de modificare a Regulamentului 883/2013 în ceea ce priveşte secretariatul Comitetului de supraveghere a Oficiului European de Luptă Antifraudă (OLAF), care a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2017.

Independenţa investigativă este crucială pentru OLAF. În consecinţă, această instituţie are un statut special în cadrul UE. Deşi a fost stabilită ca parte a Comisiei Europene, Oficiului European Anti-Fraudă nu îi este permis să caute sau să accepte instrucţiuni de la nici un guvern sau instituţie, incluzând însăşi Comisia. De asemenea, OLAF poate să-şi promoveze cauza în faţa Curţii Europene de Justiţie dacă independenţa sa este ameninţată.

OLAF poate investiga aspecte legate de fraudă, corupţie şi alte infracţiuni care afectează interesele financiare ale UE, vizând:[218]

- toate cheltuielile UE - principalele categorii de cheltuieli sunt fondurile structurale, politica agricolă şi fondurile de dezvoltare rurală, cheltuielile directe şi ajutorul extern;
- anumite tipuri de venituri, în special taxele vamale;
- suspiciunile de abateri profesionale grave ale instituţiilor UE.

Oficiul European Anti-Fraudă OLAF lucrează sub atenţia unui comitet de supervizare constituit din *experţi independenţi*[219] care nu activează în nicio instituţie europeană. Competenţele lor presupun realizarea unor investigaţii administrative: externe, atât în statele membre, dar nu numai, şi realizarea unor investigaţii interne, în instituţiile europene şi îmbunătăţirea cooperării cu statele membre în domeniul prevenirii fraudei.

---

[218] http://ec.europa.eu/anti-fraud, Oficiul European de Luptă Antifraudă (OLAF).

[219] Comitetul de supraveghere cuprinde 5 experţi independenţi numiţi de comun acord de către Parlamentul European, Consiliul UE şi Comisia Europeană.

Scanned with OKEN Scanner

Pe lângă acestea se mai adaugă dezvoltarea strategiilor de luptă contra fraudei, menţinerea contractelor directe cu poliţia şi autorităţile judiciare şi reprezentarea Comisiei în domeniul prevenirii fraudei. OLAF are, de asemenea, obligaţia de a proteja toţi furnizorii de informaţii şi martorii care îşi încredinţează informaţiile despre corupţie sau fraudă Oficiului şi de a garanta confidenţialitatea operaţiunilor sale.

***

În Romania, prin *Decizia Primului Ministru 205/2007, a fost reglementată organizarea şi funcţionarea Departamentului pentru luptă antifraudă – DLAF*. Acest departament este instituţia de contact cu Oficiul European de Luptă Antifraudă (OLAF), preluând această atribuţie de la *Corpul de control al primului-ministru*[220], având calitatea de Serviciu de coordonare antifraudă (AFCOS) Astfel, DLAF exercită funcţiile de strategie şi reglementare în domeniul protecţiei intereselor financiare ale UE în România, urmărind îndeplinirea obligaţiilor privind protecţia intereselor financiare ale CE, în conformitate cu prevederile art. 280 din Tratatul de instituire a CE.

În conformitate cu prevederile art. 325 din Tratatul privind funcţionarea UE, DLAF asigură protecţia intereselor financiare ale UE în România, astfel:[221]

- coordonează, la nivel naţional, adoptarea de măsuri legislative, administrative şi operaţionale, pentru combaterea fraudei şi a oricărei activităţi ilegale care aduc atingere intereselor financiare naţionale şi ale UE;
- cooperează cu autorităţile statelor membre şi cu instituţiile europene în scopul protejării intereselor financiare ale UE;
- elaborează, în cooperare cu alte instituţii naţionale, şi transmite contribuţia României la Raportul anual al Comisiei Europene privind măsurile adoptate pentru punerea în aplicare a prevederilor art. 325 din Tratatul privind funcţionarea UE.

---

[220] Prin HG 521/2002 Corpul de control al primului-ministru a fost desemnat drept instituţie unică de contact cu OLAF până în iulie 2007 cână a luat fiinţă DLAF prin Decizia Primului Ministru 205/2007.

[221] http://www.antifrauda.gov.ro, *Departamentul pentru lupta antifraudă – DLAF.*

Scanned with OKEN Scanner

De asemenea, DLAF îndeplineşte următoarele funcţii:[222]

- funcţia de coordonare a luptei antifraudă, în scopul asigurării unei protecţii efective a intereselor financiare ale UE;
- funcţia de control, în scopul identificării de nereguli, fraude şi alte activităţi ilicite ce aduc atingere intereselor financiare ale UE;
- funcţia de reglementare, prin care se asigură elaborarea cadrului normativ şi instituţional necesar pentru asigurarea protecţiei intereselor financiare ale UE;
- funcţia de reprezentare, prin care se asigură participarea României în cadrul comitetelor consultative, grupurilor de lucru şi al reţelelor de comunicare sau schimb de informaţii, în materia protecţiei intereselor financiare ale UE.

***

În paralel cu eforturile de armonizare şi coordonare fiscală, UE şi-a intensificat lupta împotriva evaziunii şi fraudei fiscale, care ameninţă concurenţa loială şi care reprezintă cauza unui deficit bugetar major. De asemenea, combaterea fenomenului evazionist şi a planificării fiscale agresive constituie o provocare de maximă importanţă pentru UE. Îmbunătăţirea cooperării şi a coordonării fiscale şi creşterea transparenţei în relaţiile dintre statele membre în domeniul politicii fiscale permite acestora să evite pierderile importante de venit şi totodată contribuie la asigurarea unui nivel ridicat de echitate la nivelul UE.[223]

În completarea progreselor realizate, UE, prin intermediul Comisiei, a propus o serie de iniţiative în acest domeniu. Printre acestea se găsesc: propunerea de revizuire a Directivei privind cooperarea administrativă şi modificările la cea de a patra Directivă privind combaterea spălării banilor. În plus, UE intenţionează să relanseze propunerea privind o bază fiscală comună a societăţilor şi să elaboreze o listă complete a paradisurilor fiscale.[224]

---

[222] Legea 61/2011 privind organizarea şi funcţionarea DLAF.
[223] http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/ro, *Site-ul Parlamentului European*.
[224] Ibidem.

Scanned with OKEN Scanner

De asemenea, în ultimii ani, PE a jucat un rol semnificativ în elaborarea de noi politici fiscale şi în lansarea unor noi iniţiative, cu privire la combaterea fenomenului evazionist, a planificării fiscale agresive şi a spălării banilor.[225]

***

Definiţii ale evaziunii şi fraudei fiscale în unele state membre UE

Franţa: *Frauda fiscală este definită astfel: "încercarea de a se sustrage sau sustragerea în mod fraudulos de la stabilirea sau plata impozitelor reglementate de Codul general al impozitelor, omisiunea cu intenţie de a declara în termenul de prescripţie, ascunderea cu intenţie a sumelor care trebuiau impozitate, organizarea insolvabilităţii sau împiedicarea prin alte mijloace a colectării impozitului este considerată fraudă fiscală".*[226]

Germania: *Se consideră fraudă fiscală faptul de a omite deliberat dovedirea în faţa administraţiei elementele care condiţionează calcularea impozitului sau de a furniza documente inexacte sau false dacă ar fi cazul să se micşoreze impozitarea sau de a obţine avantaje fiscale nejustificate.*[227]

Luxemburg: *Frauda fiscală este împărţită în două noţiuni: fraudă simplă şi frauda internaţională. Frauda simplă are un caracter involuntar şi este comisă prin neglijenţă de oricine are calitatea de contribuabil. Această infracţiune se poate pedepsi doar cu amendă. Frauda internaţională se pedepseşte prin amenzi ce nu sunt limitate prin lege, se poate pedepsi cu închisoarea, care are un maxim fixat de doi ani.*[228]

Olanda: *Evaziunea fiscală este definită prin întocmirea în mod deliberat a unei declaraţii inexacte, de a prezenta documente false sau de a nu respecta obligaţia legală de a furniza administraţiei anumite informaţii controlului impozitului. Frauda fiscală e pedepsită prin închisoare.*[229]

---

[225] Ibidem.

[226] Codul general al impozitelor, http://legifrance.gouv.fr, citat din: Dragodan A., *Noile mijloace de luptă împotriva fraudei şi evaziunii fiscale în cadrul UE şi la nivel internaţional. Impactul asupra dreptului national*, http://www.nos.iem.ro

[227] Ungureanu, M.A., (coord.), *Politici şi practici financiare*, Ed. Universitară, Bucureşti, 2013.

[228] Ibidem.

[229] Ibidem.

Scanned with OKEN Scanner

Irlanda: *Frauda fiscală este definită ca orice activitate de infracţiune fiscală realizată intenţionat de a se sustrage impozitului.* Sancţiunile sunt mai mari în cazul în care delictele fiscale sunt comune tuturor impozitelor şi taxelor percepute. Este cazul infracţiunilor considerate foarte grave şi pasibile de sancţiuni severe. Ex: stabilirea unei declaraţii inexacte sau comunicarea de documente inexacte, opunerea controlului fiscal, refuzul de a păstra sau de a furniza documentele prescrise de lege.[230]

9.3. Teste grilă

1. Reprezintă sustragerea de la impozitare a unei părţi din valoarea impozitului, taxei sau contribuţiei datorate:

a. dubla impunere internaţională;
b. evaziunea fiscală;
c. scutirea sau exonerarea totală;
d. scutirea de la impozitul pe profit.

2. Care dintre faptele prezentate nu constituie infracţiune în caz de evaziune fiscală cu privire la plata impozitului pe profit:

a. folosirea cu abilitate a unor imperfecţiuni ale legilor fiscale în vederea diminuării obligaţiilor de plată;
b. organizarea unei evidenţe contabile duble;
c. sustragerea de la plata impozitului pe profit datorat statului prin neînregistrarea unor activităţi;
d. întocmirea incompletă a documentelor primare.

[230] Ibidem.

Scanned with OKEN Scanner

3. Care dintre următoarele acte şi fapte sunt interzise, conform legislaţiei în vigoare, ordonatorilor de credite:

a. realizarea veniturilor;
b. refuzul de a pune la dispoziţia organelor fiscale competente a documentelor şi registrelor spre a le verifica;
c. folosirea eficientă a sumelor primite de la bugetul de stat;
d. utilizarea creditelor bugetare ce le-au fost repartizate.

4. Amenda fiscală, dobânda reparatorie, majorările de întârziere şi penalităţile pentru neplata integrală şi la termen a impozitelor şi taxelor datorate, fac parte din categoria:

a. contravenţiilor;
b. sancţiunilor fiscale;
c. infracţiunilor;
d. niciuna dintre variante.

5. Combaterea evaziunii fiscale este concepută şi urmărită după cum rezultă din cuprinsul al legii de specialitate prin acţiuni:

a. numai de prevenire;
b. numai de sancţionare;
c. atât de prevenire cât şi de sancţionare;
d. de încurajare.

6. Conform Oficiului European de Luptă Antifraudă (OLAF) categoria de fraudă cu cel mai mare impact financiar asupra UE o reprezintă:

a. deturnarea de Fonduri Structurale Europene;
b. corupţia în cadrul instituţiilor europene;
c. activităţile ilegale în cadrul instituţiilor europene;
d. toate variantele de mai sus.

Scanned with OKEN Scanner

7. Alegeţi afirmaţia falsă referitoare la cazierul fiscal:

a. cazierul fiscal conţine date privind sancţiunile aplicate contribuabililor în legătură cu fapte de încălcare a legislaţiei financiare şi măsuri de executare silită aplicate contribuabililor în legătură cu fapte de încălcare a legislaţiei financiare;
b. cazierul fiscal nu conţine date privind sancţiunile aplicate contribuabililor în legătură cu fapte de încălcare a legislaţiei financiare şi măsuri de executare silită aplicate contribuabililor în legătură cu fapte de încălcare a legislaţiei financiare;
c. înscrierea în cazierul fiscal se face pe baza extraselor de pe hotărârile judecătoreşti şi deciziile de soluţionare a contestaţiilor, rămase definitive;
d. prezentarea certificatului de cazier fiscal este obligatorie la înfiinţarea societăţilor comerciale, a fundaţiilor sau la autorizarea unei activităţi independente.

8. Contribuabilii care deţin bunuri mobile sau imobile şi realizează venituri ori desfăşoară activităţi supuse impozitării au obligaţia legală:

1. să declare la organul fiscal pe a cărui raza teritorială îşi au sediul, datele în legătură cu subunităţile constituite în sucursale, filiale, puncte de lucru, depozite, magazine şi cu oricare alte locuri în care se desfăşoară activităţi producătoare de venituri, băncile şi conturile în lei şi în valută, indiferent unde funcţionează în ţară sau în străinătate;
2. să evidenţieze veniturile realizate şi cheltuielile efectuate în activităţile desfăşurate, prin întocmirea registrelor sau a oricăror alte documente prevăzute de lege;
3. înscrierea de cifre nereale în registrele contabile;
4. să declare cu sinceritate veniturile realizate, bunurile mobile şi imobile aflate în proprietate sau obţinute cu titlu legal, precum şi alte valori care generează titluri de creanţă fiscală. Când legea nu prevede obligaţia de depunere a declaraţiei de impunere, contribuabilii răspund de calcularea corectă a impozitelor şi taxelor pe care trebuie să le verse la buget;
5. să plătească la termen sumele datorate statului;

Scanned with OKEN Scanner

6. să permită efectuarea controlului şi să pună la dispoziţia organelor de control toate documentele contabile, evidenţele şi oricare alte elemente materiale sau valorice, solicitate, în vederea cunoaşterii realităţii obiectelor sau surselor impozabile sau taxabile.
7. să înfiinţeze conturi pasive cu nomenclaturi fictive;

a.1,2,3,5; b. 3,5,6,7; c.1,2,4,5; d. 1,4,5,7.

9. Care dintre următoarele fapte sunt considerate infracţiuni:

1. refuzul de a prezenta organelor de control, conform legii, documentele justificative şi actele de evidenţă contabilă, precum şi bunurile materiale supuse impozitelor, taxelor şi contribuţiilor, în vederea stabilirii obligaţiilor bugetare;
2. întocmirea incompletă şi necorespunzătoare a documentelor primare ori acceptarea de astfel de documente în scopul împiedicării verificărilor financiar-contabile, dacă fapta a avut drept consecinţă diminuarea veniturilor sau surselor impozabile;
3. punerea în circulaţie, în orice mod fără drept, sau deţinerea în vederea punerii în circulaţie, fără drept, a documentelor financiare şi fiscale;
4. nepredarea de către contribuabili, la cererea organului de control, a documentelor justificative şi contabile referitoare la modul în care au fost îndeplinite obligaţiile fiscale;
5. refuzul de a prezenta organului financiar-fiscal bunurile materiale supuse impozitelor şi taxelor, în vederea stabilirii veridicităţii declaraţiei de impunere şi a realităţii înregistrării acestora;
6. sustragerea de la obligaţiile fiscale prin neînregistrarea unor activităţi pentru care legea prevede obligaţia înregistrării sau prin exercitarea de activităţi neautorizate în scopul obţinerii de venituri;
7. sustragerea de la plata obligaţiilor fiscale, în scopul obţinerii de venituri, prin nedeclararea veniturilor impozabile, ascunderea obiectului ori a sursei impozabile ori prin diminuarea veniturilor, ca urmare a unor operaţiuni fictive;

Scanned with OKEN Scanner

8. emiterea, distribuirea, cumpărarea, completarea ori acceptarea cu ştiinţă de documente fiscale false.

a. 1,2,4,8; b. 1,2,7,8; c. 4,5,6,7; d. 1,2,3,4.

10. Contravenţiile sunt acele fapte care potrivit legii penale nu constituie infracţiuni şi nu reprezintă un pericol social. Exemplificăm:

1. nedeclararea, în termenele prevăzute de lege, de către contribuabili, a veniturilor şi bunurilor supuse impozitelor, taxelor şi contribuţiilor;
2. calcularea eronată a impozitelor, taxelor şi a contribuţiilor, cu consecinţa diminuării valorii creanţei fiscale cuvenite statului;
3. refuzul de a prezenta organelor de control, împuternicite conform legii, documentele justificative şi actele de evidenţă contabilă, precum şi bunurile materiale supuse impozitelor, taxelor şi contribuţiilor, în vederea stabilirii obligaţiilor bugetare;
4. nepredarea de către contribuabili, la cererea organului de control, a documentelor contabile referitoare la modul în care au fost îndeplinite obligaţiile fiscale;
5. refuzul de a prezenta organului financiar-fiscal bunurile materiale supuse impozitelor şi taxelor, în vederea stabilirii veridicităţii declaraţiei de impunere şi a realităţii înregistrării acestora;
6. neducerea la îndeplinire, la termen, a dispoziţiilor date prin actul de control încheiat de organele financiar-fiscale.

a. 1,2,3,6; b. 3,4,5,6; c. 2,4,5,6; d.1,3,5, 6.

RĂSPUNSURI TESTE GRILĂ			
1	B	6	A
2	A	7	B
3	B	8	C
4	B	9	B
5	C	10	C

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL X
PARADISURILE FISCALE, REFUGIU SAU OPTIMIZARE?

10.1. Paradisul fiscal: definire, caracteristici

De cele mai multe ori, paradisurile fiscale sunt percepute ca fiind doar un mijloc de protecţie a veniturilor şi a averii de controlul autorităţilor fiscale, însă acestea sunt pur şi simplu teritorii cu o fiscalitate mai relaxată.

Astfel, paradisul fiscal poate fi definit, din punct de vedere fiscal, ca fiind teritoriul unui stat sau o parte a teritoriului unui stat în interiorul căruia beneficiezi de anumite facilităţi: nu se percep impozite, taxe şi contribuţii sau acestea au cote reduse şi privesc numai anumite categorii de venituri, bunuri şi activităţi, secretul bancar este garantat, nu există restricţii în ceea ce priveşte tranzacţiile valutare, beneficiezi de un sistem simplu şi rapid de înfiinţare a unei companii, etc.[231]

Printre factorii care au contribuit la apariţia şi la dezvoltarea paradisurilor fiscale se numără: scăderea încrederii în instituţiile financiare locale, neîncrederea în agenţiile guvernamentale şi nevoia de intimitate a populaţiei şi a companiilor.[232]

Este perfect legal să faci afaceri prin intermediul unei companii (*offshore)* înregistrată într-un paradis fiscal atâta timp cât îţi plăteşti obligaţiile fiscale stipulate în legislaţia de specialitate a statului respectiv.

---

[231] Minea, Şt., Costaş, F.C., *Fiscalitatea în Europa la începutul mileniului III*, Editura Rosetti, Bucureşti, 2006, pag.274.

[232] Kiss L.G, Váradi L., Cooper, D.J., *Planificare fiscală 2000*, Napoca Star, Cluj-Napoca, 2000.

Atâta timp cât paradisurile fiscale există, companiile se vor folosi de aceste sisteme fiscale avantajoase care respectă cu stricteţe secretul bancar. În schimb temerile, în ceea ce priveşte aceste teritorii, sunt legate de posibilitatea de a ascunde bani murdari, obţinuţi din activităţi ilegale.

Caracteristicile paradisurilor fiscale:[233]

- **Impozite reduse.** Majoritatea paradisurilor fiscale fie nu impun nici un impozit pe venit sau doar asupra unor categorii de venituri, fie un impozit redus, în comparaţie cu impozitele impuse de ţările de origine ale celor care folosesc paradisurile fiscale respective.
- **Secretul bancar.** Paradisurile fiscale oferă reguli stricte de confidenţialitate persoanelor care efectuează afaceri, în special cu băncile. Dacă, în general, secretul bancar este greu de penetrat în orice legislaţie, totuşi, cele mai multe ţări nu protejează aceste informaţii în cazul unei anchete solicitate de un guvern străin, mai ales când aceste anchete au la bază un tratat de asistenţă juridică. În schimb, paradisurile fiscale refuză să divulge secretul bancar, chiar şi atunci când este vorba despre încălcarea legilor altei ţări.
- **Importanţa relativă a activităţii bancare.** În cele mai multe ţări paradisurile fiscale urmează o politică de încurajare a activităţii bancare. Acest lucru se face prin introducerea unei distincţii între activitatea bancară a locuitorilor ţării respective şi aceea a cetăţenilor străini. În general, activitatea cetăţenilor străini nu este supusă unor cerinţe în ceea ce priveşte rezerva de fonduri şi nu este supusă contractelor exercitate asupra schimburilor valutare sau altor controale. Paradisurile fiscale prosperă în mare măsură datorită prezenţei băncilor. Activitatea financiară generează venituri sub forma onorariilor şi a impozitelor simbolice asupra instituţiilor financiare. Activitatea financiară creează o infrastructură ce poate fi folosită atât de companii legitime, cât şi de infractori, pentru a-şi ascunde fondurile ilicite.

[233] Lăcriţă G., *Fiscalitate, controverse şi soluţii*, Editura Irecson, Bucureşti, 2007, pag.16.

Scanned with OKEN Scanner

- **Lipsa controlului asupra monedei.** Multe paradisuri exercită un sistem de control cu dublă monedă care face deosebire între rezidenţă şi nerezidenţă şi între moneda locală şi străină. Regula generală este aceea că fac obiectul controlului monetar şi valutar numai rezidenţii, nu şi nerezidenţii. Totuşi, în ce priveşte moneda locală şi străinii trebuie să respecte restricţiile impuse localnicilor. O companie creată într-un paradis fiscal, care are ca proprietar un nerezident şi care îşi desfăşoară activitatea în afara paradisului fiscal, este considerată ca entitate cu regim referitor la controlul asupra schimburilor valutare.

Scopul utilizării paradisurilor fiscale este unul simplu: *să plăteşti cât mai puţin şi să câştigi cât mai mult*. De aceea oamenii de afaceri îşi înfiinţează firme pe teritoriul unui paradis fiscal, pentru a-şi proteja profitul obţinut, scopul clar fiind acela de a beneficia de o optimizare fiscală a afacerii.[234]

Persoanele fizice utilizează paradisurile fiscale din două motive: pe de o parte, pentru a profita de politicile guvernamentale din aceste state, având ca obiect dezvoltarea anumitor activităţi, pe de altă parte, caută statele unde impozitarea este foarte scăzută, respectiv nulă, sau unde s-au stabilit acorduri cu statele cu o impozitare excesivă, care oferă posibilitatea unor reduceri pentru impozitele plătite.[235]

Persoanele juridice utilizează paradisurile fiscale deoarece:[236]

- pot efectua tranzacţii cu brevete, mărci şi procedee de fabricaţie în condiţii de siguranţa şi discreţie deplină;
- anumite paradisuri fiscale impozitează beneficiile în anul următor realizării acestora, acest fapt permiţând întârzierea impozitării;
- înfiinţarea unei filiale într-un paradis fiscal permite o mai mare supleţe şi o discreţie sporită în gestiunea afacerii;

---

[234] Ungureanu, M.A., (coord.), *Politici şi practici financiare*, Ed. Universitară, Bucureşti, 2013.
[235] Aniţei, N.C., *Paradisurile fiscale - studiu*, Facultatea de Drept, Universitatea «Petre Andrei» din Iaşi, www.criminologie.ro.
[236] Dauphin, C. *Ghidul cu adevărat practic al paradisurilor fiscale*, operă citată pag.25, Şaguna, D, *Tratat de drept financiar şi fiscal*, Edit. All Beck, Bucureşti, 2001, pag.653-654

Scanned with OKEN Scanner

- o filială înfiinţată pe teritoriul unui paradis fiscal poate fi utilizată ca punct de achiziţie pentru materii prime şi mărfuri, care sunt ulterior revândute companiei mamă, profitându-se de remizele obişnuite fără a diminua beneficiul vânzării. De asemenea, achiziţia de materii prime la preţul pieţei locale prin intermediul unei filiale permite realizarea de beneficii neimpozabile;
- companiile de asigurări captive (create pe teritoriul unui paradis fiscal) sunt utilizate de multinaţionale pentru a deveni propriul lor asigurator, datorită costurilor ridicate, precum şi a caracterului neasigurabil al unora dintre activităţile derulate de acestea. De asemenea, compania de asigurări captivă poate deveni totodată un mijloc de finanţare ieftin şi rapid al investiţiilor firmei mamă;
- instituţiile bancare captive (create pe teritoriul unui paradis fiscal) servesc necesităţilor financiare ale unui grup de persoane şi/sau companii. Acestea au statut de instituţie bancară nonrezidentă şi pot efectua operaţiuni financiare de orice natură, cu excepţia celor care implică rezidenţii din statele în care acestea sunt instalate.

Astfel, în literatura de specialitate paradisurile fiscale sunt grupate în:[237]

- *Paradis Fiscal (Tax Paradise):* state sau teritorii ale unor state care nu au încheiat niciun fel de tratat fiscal cu alte state şi care nu aplică impozit pe venit şi pe avere.
- *Paradis cu fiscalitate scăzută (Low Tax Heaven):* state sau teritorii ale unor state care au încheiat tratate fiscale cu alte state, dar au stabilit cote de impunere foarte mici pentru impozitul pe venit şi avere şi nu impozitează venitul din dividende şi/sau dobânzi.
- *Resort fiscal (Tax Resort):* state sau teritorii ale unor state care dispun de proceduri simplificate pentru înfiinţarea unei companii şi oferă avantaje specifice în ceea ce priveşte nivelul de impunere pentru anumite activităţi. Aceasta categorie de paradisuri fiscale este preferată, în special, de multinaţionale.

[237] Preluat din: *Educaţie Financiară - Ce sunt paradisurile fiscale şi cum funcţionează ele?*, http://www.sfin.ro, 4 septembrie 2016.

Scanned with OKEN Scanner

- *Adăpost fiscal (Tax Shelter):* state sau teritorii ale unor state care au cote de impunere foarte mici sau care au stabilit perceperea impozitului pe venit conform unei baze teritoriale: beneficiile care nu îşi au sursa pe teritoriul statului respectiv nu sunt impozitate.[238]

***

Paradisurile fiscale au reprezentat de-a lungul timpului un simbol al avuţiei, luxului şi afacerilor sofisticate, fiind apanajul banking-ului elitist şi rafinat. Însă criza financiară, ameninţările teroriste, precum şi escaladarea afacerilor ilegale şi a corupţiei la nivel internaţional au scos la iveală o latură, mai sumbră, a acestor teritorii. Astfel, statele lumii, în special cele dezvoltate, au început să exercite, la nivel internaţional, o presiune tot mai mare în vederea diminuării rolului acestor state (paradisuri fiscale) în proliferarea fenomenului de evaziune fiscală şi finanţarea activităţilor ilegale.[239]

Fenomenul de evaziune fiscală privează anual Uniunea Europeană de miliarde de euro și denaturează concurența între întreprinderi, în detrimentul contribuabililor. Acest comportament subminează conceptul de sistem fiscal favorabil creșterii economice și împiedică unificarea piețelor de capital. De asemenea, inovarea și competitivitatea riscă să fie sufocate, din cauza faptului că IMM-urile – principala sursă de locuri de muncă din UE – sfârșesc prin a plăti mai multe impozite decât marile companii, care își pot permite să recurgă la o planificare fiscală agresivă. De asemenea, evitarea obligațiilor fiscale poate mări sarcina fiscală asupra forței de muncă, întrucât guvernele compensează veniturile pierdute prin creșterea altor impozite, în detrimentul ocupării forței de muncă.[240]

---

[238] Busiernescu, R., *Evaziunea fiscală internă şi internaţională*, Editura Universitaria, Craiova, 2007, pag.115.

[239] Căpraru, B., *Paradisurile fiscale – a fi sau a nu fi?*, Revista electronica EconomiaOnline nr.58, din 28 februarie 2017, http://economiaonline.ro.

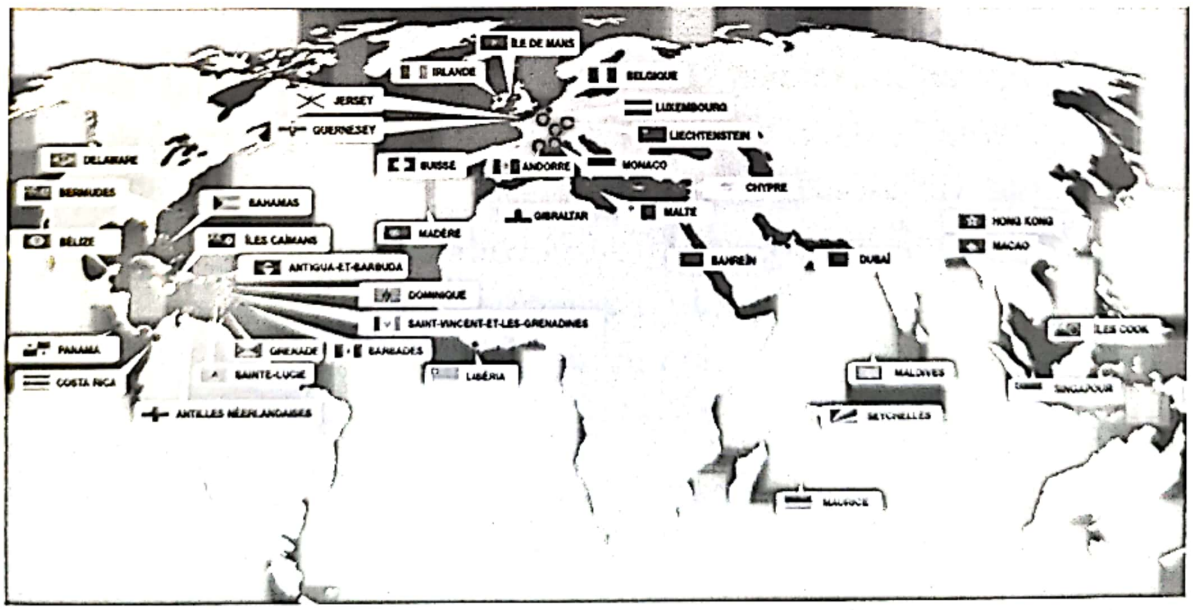
[240] Comunicare a Comisiei către PE şi Consiliu *privind măsuri suplimentare de sporire a transparenței și de întărire a luptei împotriva evaziunii fiscale și a evitării obligațiilor fiscal,* http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/RO/1-2016-451-RO-F1-1.PDF.

Scanned with OKEN Scanner

Având în vedere natura transfrontalieră a evaziunii fiscale, acţiunile de combatere, întreprinse la nivel naţional, sunt, în general, ineficiente. În fapt, luarea unor măsuri necoordonate de combatere a abuzurilor fiscale la nivel naţional poate să agraveze situaţia, prin fragmentarea pieţei unice, crearea de noi sarcini pentru contribuabili şi deschiderea de noi breşe care vor putea fi exploatate de cei ce recurg la planificare fiscală agresivă.[241]

În acest context, Uniunea Europeană a realizat o *listă neagră*[242] a paradisurilor fiscale ce cuprinde aproximativ 30 de state sau teritorii ale unor state din Africa, America de Nord şi de Sud, Asia, Europa şi Oceania:

- *Africa*: Liberia, Mauritius, Seychelles;
- *America de Nord şi de Sud*: Anguilla, Antigua şi Barbuda, Bahamas, Barbados, Belize, Bermuda, Ins. Virgine Britanice, Cayman, Grenada, Montserrat, Panama, Sf. Vicentiu şi Grenadine, Sf. Cristofor şi Nevis, Ins. Turks şi Caicos, Ins. Virgine Americane;
- *Asia*: Brunei, Hong-Kong, Maldive;
- *Europa*: Andorra, Liechtenstein, Guernsey, Monaco;
- *Oceania*: Ins. Cooks, Nauru, Niue, Ins. Marshall şi Vanuatu.



Lista neagră a paradisurilor fiscale

[241] Ibidem.

[242] Statele şi teritoriile care se găsesc în acest "clasament" se află pe lista neagră a cel puţin 10 state membre ale Uniunii Europene.

Scanned with OKEN Scanner

În prezent, din ce în ce mai multe state şi teritorii se află în plin proces de renunţare la statutul de paradis fiscal, cum ar fi: Caiman, Elveţia, Gribraltar, Liechtenstein şi Virgine, semnând tratate prin care sunt dispuse să dezvăluie mai mult sau mai puţin informaţii cu privire la companiile offshore rezidente şi să renunţe total sau parţial la statutul de paradis fiscal. Acest proces este explicat de presiunea internaţională exercitată asupra lor de către Consiliul de Stabilitate Financiara, for înfiinţat de Grupul G20.[243]

10.2. Tipuri de societăţi offshore

Teoretic, companii offshore se pot înfiinţa în orice ţară din lume, dar nu peste tot se pot obţine şi avantaje fiscale. Or, tocmai facilităţile oferite de paradisurile fiscale sunt cele care atrag înfiinţarea şi funcţionarea unor asemenea companii. Aceste teritorii oferă companiilor offshore un statut fiscal generos în raport cu firmele care lucrează în interior, caracterizat printr-o impozitare redusă sau inexistentă.[244]

În ultimii ani, termenul *„paradis fiscal"* s-a transformat în *centru financiar offshore*[245], datorită instrumentului principal utilizat în derularea afacerilor în cadrul paradisului fiscal, reprezentat de *societatea offshore*. O *companie offshore*[246] *este o societate înregistrată într-o ţară sau într-un teritoriu dependent al unei ţări cu legislaţie autonomă, dar care nu desfăşoară activităţi economice pe teritoriul respectiv.*[247]

---

[243] Preluat din: *Educaţie Financiară - Ce sunt paradisurile fiscale şi cum funcţionează ele?*, http://www.sfin.ro, 4 septembrie 2016.

[244] Aniţei, N.C., *Paradisurile fiscale - studiu*, Facultatea de Drept, Universitatea «Petre Andrei» din Iaşi, www.criminologie.ro.

[245] Bişa, C, Costea I, Capotă M, Dăncău B, *Utilizarea paradisurilor fiscale - între evaziunea fiscală legală şi frauda fiscală*, Editura B-T Publishing House, Bucureşti, 2005, pag.35.

[246] Ibidem.

[247] Busiernescu, R., *Evaziunea fiscală internă şi internaţională*, Editura Universitaria, Craiova, 2007, pag.153.

Scanned with OKEN Scanner

Compania offshore este un instrument financiar utilizat pentru planificarea şi evitarea impozitelor, pentru creşterea profitabilităţii afacerii, pentru participarea (ca acţionar sau asociat) la managementul afacerii, cu deplină libertate a mişcării resurselor financiare şi în deplin anonimat al proprietarului.[248]

În funcţie de condiţiile de funcţionare a companiilor off-shore, paradisurile fiscale se împart în trei grupe:[249]

- **Grupa 1** - *Bahamas, Jersey, Insula Man, Delaware (USA)* (capitalul de bază nu trebuie consemnat, bilanţul nu trebuie depus la nicio autoritate, profitul firmei este impus anual cu un impozit fix);
- **Grupa 2** - *Irlanda, Hong Kong* (firmele au obligaţia să prezinte autorităţilor bilanţul legalizat de un contabil autorizat);
- **Grupa 3** - *Madeira, Cipru, Elveţia, Lichtenstein* (la înfiinţarea firmei capitalul de bază trebuie consemnat, depunerea bilanţului este obligatorie, dar profitul firmei este impozitat cu o cotă cuprinsă între 0 şi 4,25%).

De ce un contribuabil îşi înfiinţează o firmă offshore?[250]

- pentru optimizare fiscală în mod legal;
- pentru a ascunde anumite bunuri ori proprietăţi;
- pentru a se ascunde structura acţionariatului şi pentru a putea intra în acţionariatul altor companii evitând conflictul de interese;
- pentru ca la un sechestru asiguratoriu sau la o masă credală să nu se poată obţine nimic;

Scopul constituirii unei companii offshore reprezintă totodată unul din cele mai importante aspecte legate de înfiinţare, întrucât, în contextul mondializării schimburilor, se consideră că o companie care ignoră paradisul fiscal se condamnă la non-competitivitate.

---

[248] Chicoş C., Drăghici M., *Firmele offshore, refugiu sau optimizare?*, Curierul Naţional, Anul 15, nr.5657, 26 Aprilie 2010, http://www.curierulnational.ro

[249] Ibidem.

[250] Chicoş C., Drăghici M., *Firmele offshore, refugiu sau optimizare?*, Curierul Naţional, Anul 15, nr.5657, 26 Aprilie 2010, http://www.curierulnational.ro

Scanned with OKEN Scanner

Companiile offshore sunt înfiinţate pentru:[251]

- tranzacţii comerciale în străinătate;
- investiţii prin intermediul unei companii offshore;
- înregistrări de nave şi aeronave;
- achiziţionarea de proprietăţi;
- formarea de companii holding;
- înfiinţarea de societăţi de asigurare şi înfiinţarea de bănci;
- amplasare averii într-un mediu sigur şi protecţia bunurilor.

Avantaje oferite de companiile offshore: [252]

- confidenţialitate;
- suportă taxe reduse şi ajută la planificarea internaţională a taxelor;
- lipsa controlului valutar;
- operează într-un sistem bancar bine organizat şi dezvoltat;
- posibilitatea diversificării obiectivului de activitate fără restricţie;
- regulamente lejere;
- posibilitatea de expansiune.

Dezvăluirea tranzacţiilor financiare este interzisă. Cât timp afacerile sunt legale, secretele financiare sunt apărate. Este interzisă dezvăluirea tranzacţiilor financiare şi a informaţiilor cu privire la conturile bancare, fără un ordin judecătoresc. De regulă, o condiţie pentru acordarea scutirii de impozite este şi aceea ca firma solicitantă să nu-şi desfăşoare activitatea economică pe teritoriul respectiv (condiţie impusă de apărarea economiei proprii de influenţa externă). *Firmele offshore trebuie privite în contextul corect. Acestea sunt înfiinţate într-o jurisdicţie unde nu sunt impozite. În niciun caz nu sunt înfiinţate pentru spălarea banilor, deoarece şi statele paradis fiscal au legi şi verifică activitatea firmelor, dacă li se pare ceva suspect.*[253]

---

[251] Aniţei, N.C., *Paradisurile fiscale - studiu*, Facultatea de Drept, Universitatea «Petre Andrei» din Iaşi, www.criminologie.ro.

[252] Lăcriţa G., *Fiscalitate, controverse şi soluţii*, Editura Irecson, Bucureşti, 2007, pag.58.

[253] Chicoş C., Drăghici M., *Firmele offshore, refugiu sau optimizare?*, Curierul Naţional, Anul 15, nr.5657, 26 Aprilie 2010, http://www.curierulnational.ro

Scanned with OKEN Scanner

Teoria economică distinge mai multe tipuri de societăţi offshore situate în paradisurile fiscale, astfel: [254]

- **Societăţile comerciale offshore** –sunt folosite pentru a reduce profiturile societăţilor–mamă situate în zone cu fiscalitate ridicată.
- **Companii offshore de investiţii** – în unele teritorii paradisuri fiscale, autorităţile pot oferi facilităţi fiscale întreprinzătorilor care investesc în domenii particulare. Scopul acordării acestor facilităţi este: dezvoltarea unor zone, atragerea de capitaluri şi tehnologii, reechilibrarea balanţei comerciale, fixarea forţei de muncă;
- **Companii offshore de credit** – calitatea de proprietar al unei companii offshore de credit conferă posibilităţi minimizând taxele pentru creditele acordate şi fondurile împrumutate şi de a îmbunătăţi serviciile financiare şi de credit oferite clienţilor;
- **Băncile offshore** – băncile captive sunt băncile care lucrează sub acoperirea altor bănci. După modelul societăţilor captive de asigurare, un grup important îşi poate înfiinţa o bancă proprie, localizată într-un paradis fiscal şi care să funcţioneze într-un regim offshore. Banca poate avea ca activitate principală gestiunea centrală a trezoreriei ansamblului grupului;
- **Holding-ul offshore** – este utilizat pentru finanţarea activităţii filialelor sale, aflate sub diverse jurisdicţii oferindu-le posibilitatea unor reduceri a impozitelor aferente dobânzii pentru creditele acordate de compania mamă. În acest caz, holding-ul se constituie într-o zonă offshore, unde nu va plăti alte impozite. Profitul realizat astfel poate fi folosit pentru finanţarea unor activităţi, efectuate de holding, sau pentru reinvestirea acestuia în alte scopuri.

[254] Busiernescu, R., *Evaziunea fiscală internă şi internaţională*, Editura Universitaria, Craiova, 2007, pag.164.

Scanned with OKEN Scanner

10.3. Teste grilă

1. De ce un contribuabil îşi înfiinţează o firmă offshore:

a. pentru optimizare fiscală în mod legal;
b. pentru a ascunde anumite bunuri ori proprietăţi;
c. pentru a se ascunde structura acţionariatului şi pentru a putea intra în acţionariatul altor companii evitând conflictul de interese;
d. toate variantele de mai sus.

2. Care din următoarele categorii de paradisuri fiscale este preferat în mod special de multinaţionale:

a. Resort fiscal (Tax Resort);
b. Paradis Fiscal (Tax Paradise);
c. Adăpost fiscal (Tax Shelter);
d. Paradis cu fiscalitate scăzută (Low Tax Heaven).

3. Nu se numără printre factorii care au contribuit la apariţia şi la dezvoltarea paradisurilor fiscale:

a. scăderea încrederii în instituţiile financiare locale;
b. patriotismul şi identitatea naţională;
c. neîncrederea în agenţiile guvernamentale;
d. nevoia de confidenţialitate a populaţiei şi a companiilor.

4. Companiile offshore sunt înfiinţate pentru:

1. tranzacţii comerciale în străinătate;
2. înregistrări de nave şi aeronave;
3. plata unor impozite si taxe majorate;
4. achiziţionare de proprietăţi;
5. formarea de companii holding;

Scanned with OKEN Scanner

6. înfiinţarea de societăţi de asigurare;
7. amplasare averii într-un mediu sigur şi protejat.

a. 1,2,4,7; b. 3,4,5,7; c. 2,3,5,6; d.1,3,5, 7.

5. Care sunt avantajele oferite de înfiinţarea unei companii offshore:

1. confidenţialitate;
2. impozite şi taxe reduse;
3. existenţa unui control valutar strict;
4. operează într-un sistem economic şi politic stabil;
5. operează într-un sistem bancar bine organizat;
6. posibilitatea diversificării obiectivului de activitate fără restricţie;

a. 1,2,3,6; b. 3,4,5,6; c. 2,4,5,6; d.1,3,5, 6.

RĂSPUNSURI TESTE GRILĂ	
1	D
2	A
3	B
4	A
5	C

Scanned with OKEN Scanner

BIBLIOGRAFIE

1. Alexandru, F., *Eficienţă-echitate în materie fiscală*, Tribuna Economică, nr.22 din 31 mai 2000.
2. Aniţei, N.C., *Paradisurile fiscale - studiu*, Facultatea de Drept, Universitatea Petre Andrei din Iaşi, www.criminologie.ro.
3. Baziadoly, S., *Les finances publiques*, Editura Presses Universitaires de France, Paris, 2004.
4. Bişa, C., Costea I., Capotă M., Dăncău B., *Utilizarea paradisurilor fiscale - între evaziunea fiscală legală şi frauda fiscală*, Editura B-T Publishing House, Bucureşti, 2005.
5. Brezeanu, P., *Fiscalitate. Concepte. Metode. Practici*, Editura Economică, Bucureşti, 1999.
6. Brezeanu P., *Fiscalitate: Concepte, teorii, politici şi abordări practice*, Editura Wolters Kluwer, Bucureşti, 2009.
7. Botea, I., *Evaziunea fiscală şi căile de combatere a acesteia*, Teză de doctorat, 2002.
8. Busiernescu, R., *Evaziunea fiscală internă şi internaţională*, Editura Universitaria, Craiova, 2007.
9. Căpraru, B., *Paradisurile fiscale – a fi sau a nu fi?*, Revista electronica EconomiaOnline nr.58, din 28 februarie 2017, http://economiaonline.ro.
10. Charlie McCreevy: *Tax harmonisation – No thanks,* European Business Initiative on Taxation, Brussels, 10 November 2005.
11. Chicoş C., Drăghici M., *Firmele offshore, refugiu sau optimizare?*, Curierul Naţional, nr.5657, 26 aprilie 2010, http://www.curierulnational.ro.
12. Chioreanu, F., *Studiu comparativ privind impozitarea în statele membre U.E,* Ministerul Finanţelor Publice, Direcţia Legislaţie Impozite Directe.

Scanned with OKEN Scanner

13. Ciobanu, E., (şi colectiv), *Dicţionar român de neologisme*, Editura PROTECH PRO, Bucureşti, 2000.
14. Comaniciu, C., *Orientări în labirintul fiscal*, Editura Universităţii Lucian Blaga din Sibiu, 2010.
15. Condurache, C., *Sistemul fiscal în ştiinţa finanţelor publice*, Editura Codecs, Bucureşti, 1998.
16. Cuzdriorean, D.D., *Dezvoltări şi aprofundări privind relaţia dintre contabilitate şi fiscalitate*, teză de doctorat, Cluj-Napoca, 2011.
17. Dauphin, C. *Ghidul cu adevărat practic al paradisurilor fiscale*, operă citată, Şaguna, D., *Tratat de drept financiar şi fiscal*, Edit. All Beck, Bucureşti, 2001.
18. Dobre, F., *Optimizarea fiscală în cadrul microîntreprinderilor*, Economistul nr.3, din 30.01.2012.
19. Dobrotă, G., Chirculescu, M.F., *Analiza presiunii fiscale şi parafiscale în România şi în Uniunea Europeană*, Analele Universităţii Constantin Brâncuşi din Târgu Jiu, Seria Economie, Nr. 4/2010.
20. Douat, E., *Finances publiques, finances communitaires, nationales et locales*, Editura Presses Universitaires de France, Paris, 1999.
21. Dragodan A., *Noile mijloace de luptă împotriva fraudei și evaziunii fiscale în cadrul UE și la nivel internațional. Impactul asupra dreptului național*, http://www.nos.iem.ro.
22. Fantini, M., *Taxation trends în the European Union*, 2009.
23. Filip, Gh., *Finanţe publice*, Note de curs, Universitatea Al.I.Cuza, Iaşi, 2006.
24. Hoanţă, N., *Evaziunea fiscală*, Tribuna Economică, Bucureşti, 1997.
25. Iacob, O., *Situaţia comparativă privind TVA-ul în statele membre U.E.*, Ministerul Finanţelor Publice, Direcţia de Legislaţie în Domeniul TVA.
26. Imbrescu, I., *Economia subterană*, Editura Mirton, Timişoara, 2008.
27. James, S., Oats, L, *Tax harmonisation and the case of corporate taxation*, Revenue LJ, nr. 8, 1998.
28. Kiss L.G, Váradi L., Cooper, D.J., *Planificare fiscală 2000*, Editura Napoca Star, Cluj-Napoca, 2000.

Scanned with OKEN Scanner

5. Regulamentul (UE) 282/2011 al Consiliului Uniunii Europene de punere în aplicare, a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al TVA.
6. *EP resolution of 16 December 2015 with recommendations to the Commission on bringing transparency, coordination and convergence to corporate tax policies in the UE*. P8_TA(2015)0457.
7. *European Parliament legislative resolution of 26 February 2014 on the proposal for a Council directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards a standard VAT return. A7-0090/2014.*
8. *European Parliament legislative resolution of 19 April 2012 on the proposal for a Council directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB).* P7_TA(2012)0135.
9. *Green Paper on the future of VAT - Towards a simpler, more robust and efficient VAT system.* COM_COM(2010)0695.
10. *Annual tax report*. 2011/2271(INI). www.europarl.europa.eu.
11. *Annual tax report: how to free the European Union potential for economic growth*. 2013/2025(INI). www.europarl.europa.eu.
12. *Annual tax report*. 2014/2144(INI). www.europarl.europa.eu.
13. *Action Plan on VAT*. http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat.
14. *Communication from the Commission to the European Parliament and the Council: An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion*. COM_COM(2012)0722
15. *Communication from the Commission to the European Parliament and the Council A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action. COM_COM(2015)0302.*
16. *Communication from the Commission to the European Parliament and the Council on an External Strategy for Effective Taxation.* COM_COM(2016)0024.
17. *Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market*. COM_COM(2011)0851.

Scanned with OKEN Scanner

ANEXA 1[255]

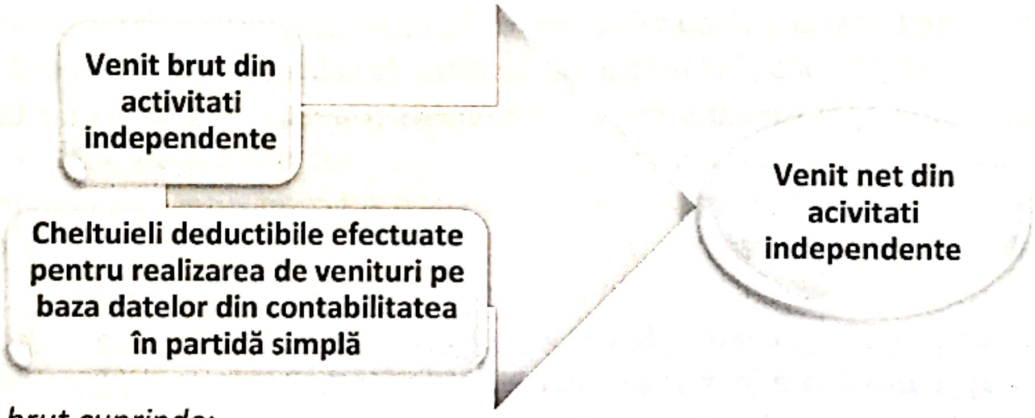
1. VENITURI DIN ACTIVITĂȚI INEPENDENTE

Veniturile din activităţi independente cuprind veniturile comerciale din profesii libere şi din drepturi de proprietate intelectuală, realizate în mod individual şi/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activităţi adiacente.

Sunt considerate venituri comerciale veniturile din fapte de comerţ, din prestări de servicii, precum şi din practicarea unei meserii.

Constituie venituri din profesii libere veniturile obţinute din exercitarea profesiilor medicale, de avocat, notar, auditor financiar, consultant fiscal, expert contabil, contabil autorizat, consultant de plasament în valori mobiliare, arhitect sau a altor profesii reglementate, desfăşurate în mod independent.

Veniturile din valorificarea sub orice formă a drepturilor de proprietate intelectuală provin din brevete de invenţie, desene şi modele, mostre, mărci de fabrică şi de comerţ, procedee tehnice, know-how, din drepturi de autor şi drepturi conexe dreptului de autor.


Venit brut din activitati independente
Cheltuieli deductibile efectuate pentru realizarea de venituri pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă
Venit net din acivitati independente

Venitul brut cuprinde:

- sumele încasate şi echivalentul ven. în natură din desfăşurarea activităţii;
- veniturile sub formă de dobânzi din creanţe comerciale sau din alte creanţe utilizate în legătură cu o activitate independentă;
- câştigurile din transferul activelor din patrimoniul afacerii, utilizate într-o activitate independentă, exclusiv contravaloarea bunurilor rămase după încetarea activităţii;
- veniturile din anularea sau scutirea unor datorii de plată;
- veniturile înregistrate de casele de marcat fiscale, instalate ca aparate de taxat pe autovehiculele de transport persoane sau bunuri în regim de taxi.

Pentru a fi deductibile cheltuielile aferente veniturilor obţinute din activităţi independente trebuie să îndeplinească următoarele condiţii:

[255] Legea nr 571/2003 privind Codul Fiscal, publicată în MO nr 927/2003 cu modificările şi completările ulterioare.

Scanned with OKEN Scanner

- să fie efectuate în cadrul activităţilor desfăşurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente;
- să fie cuprinse în exerciţiul financiar în cursul căruia au fost plătite;
- să respecte regulile privind amortizarea;
- să respecte regulile privind deducerea cheltuielilor reprezentând investiţii în mijloace fixe (în cazul cabinetelor medicale);
- cheltuielile cu primele de asigurare să fie efectuate pentru:
  - active corporale sau necorporale din patrimoniul afacerii;
  - activele ce servesc ca garanţie bancară pentru creditele utilizate;
  - prime de asigurare pentru asigurarea de risc profesional;
  - persoane care obţin venituri din salarii, cu condiţia impozitării sumei reprezentând prima de asigurare, la beneficiarul acesteia, la momentul plăţii de către suportator.
- să fie efectuate pentru salariaţi pe perioada delegării şi detaşării în altă localitate, în ţară şi în străinătate, în interesul serviciului, reprezentând indemnizaţiile plătite acestora, precum şi cheltuielile de transport şi cazare.

Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

- cheltuielile de protocol, în limita a 2% din baza de calcul;
- cheltuielile de sponsorizare, mecenat, precum şi pentru acordarea de burse private, în limita a 5% din baza de calcul[256];
- cheltuielile sociale, în limita sumei obţinute prin aplicarea unei cote de până la 2% la fondul de salarii realizat anual;
- pierderile privind bunurile perisabile, în limitele legii;
- tichetele de masă şi tichetele de vacanţă acordate de angajatori;
- contribuţiile efectuate în numele angajaţilor la fondurile de pensii facultative, în conformitate cu legislaţia în materie, precum şi cele la schemele de pensii facultative calificate astfel în conformitate cu legislaţia privind pensiile facultative de către ASF, efectuate către entităţi autorizate, stabilite în UE;
- prima de asigurare voluntară de sănătate;
- cheltuielile efectuate pentru activitatea independentă, cât şi în scopul personal al contribuabilului sau asociaţilor sunt deductibile numai pentru partea de cheltuială care este aferentă activităţii independente;
- contribuţii sociale obligatorii pentru salariaţi şi contribuabili, inclusiv cele pentru asigurarea de accidente de muncă şi boli profesionale;
- dobânzi aferente împrumuturilor de la persoane fizice şi juridice, altele decât instituţiile care desfăşoară activitatea de creditare cu titlu profesional, utilizate în desfăşurarea activităţii, în limita nivelului dobânzii de referinţă a

[256] **Baza de calcul** se determină ca diferenţă între venitul brut şi cheltuielile deductibile, altele decât cheltuielile de sponsorizare, mecenat, pentru acordarea de burse private, cheltuielile de protocol, cotizaţiile plătite la asociaţiile profesionale.

Scanned with OKEN Scanner

BNR, pentru împrumuturile în lei, în vigoare la data restituirii împrumutului, şi, respectiv, nivelul ratei dobânzii pentru împrumuturile în valută;

- cheltuielile efectuate de utilizator, reprezentând chiria - rata de leasing - în cazul contractelor de leasing operaţional, respectiv cheltuielile cu amortizarea şi dobânzile pentru contractele de leasing financiar, stabilite în conformitate cu prevederile privind societăţile de leasing şi operaţiunile de leasing;
- cotizaţii plătite la asociaţiile profesionale în limita a 2% din baza de calcul;
- cheltuieli reprezentând contribuţiile profesionale obligatorii datorate, organizaţiilor profesionale din care fac parte contribuabilii, în limita a 5% din venitul brut realizat.

Stabilirea venitului net din drepturi de proprietate intelectuală

Venitul net se stabileşte prin scăderea din venitul brut a următoarelor cheltuieli:

- cheltuială deductibilă egală cu 20% din venitul brut;
- contribuţiile sociale obligatorii plătite.

În cazul veniturilor provenind din crearea unor lucrări de artă monumentală, venitul net se stabileşte prin deducerea din venitul brut a următoarelor cheltuieli:

- o cheltuială deductibilă egală cu 25% din venitul brut;
- contribuţiile sociale obligatorii plătite.

În cazul exploatării de către moştenitori a drepturilor de proprietate intelectuală, venitul net se determină prin scăderea din venitul brut a sumelor ce revin organismelor de gestiune colectivă sau altor plătitori de asemenea venituri, potrivit legii, fără aplicarea cotei forfetare de cheltuieli.

2. VENITURI DIN SALARII

Venituri din salarii sunt considerate toate veniturile în bani şi/sau în natură obţinute de o persoană fizică ce desfăşoară o activitate în baza unui contract individual de muncă, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea ori de forma sub care se acordă.

Salariul reprezintă contravaloarea muncii prestate în baza unui contract individual de muncă şi se stabileşte prin negocieri colective sau individuale între persoane juridice sau fizice care angajează şi salariaţii sau reprezentanţii acestora.

Sunt asimilate salariilor următoarele tipuri de venituri:

- sumele primite pentru munca prestată ca urmare a ***contractului individual de muncă.*** În categoria acestor sume se includ:
  - salariul de bază;
  - sporurile şi adaosurile de orice fel;
  - indemnizaţii de orice fel;
  - recompensele şi premiile de orice fel;
  - sumele reprezentând premii şi stimulente acordate, potrivit legii, cele reprezentând stimulente din fondul de participare la profit acordate salariaţilor, agenţilor economici, după aprobarea bilanţului;

Scanned with OKEN Scanner

- sumele primite pentru concediul de odihnă;
- sumele primite din fondul asigurărilor sociale în caz de incapacitate temporară de muncă şi maternitate;
- sumele primite pentru concediul privind îngrijirea copilului;
- orice câştiguri în bani sau natură primite de la angajatori, ca plată;

- indemnizaţiile din activităţi desfăşurate în funcţii de demnitate publică;
- indemnizaţii din activităţi desfăşurate ca urmare a unei funcţii alese în cadrul persoanelor juridice fără scop patrimonial;
- drepturi de soldă lunară, indemnizaţii, prime, sporuri şi alte drepturi ale pers. militar;
- indemnizaţia lunară brută, precum şi suma din profitul net, cuvenite administratorilor companiilor la care statul este acţionar majoritar;
- remuneraţia obţinută de directori în baza unui contract de mandat conform prevederilor legii societăţilor comerciale;
- remuneraţia primită de preşedintele asociaţiei de proprietari sau de alte persoane, în baza contractului de mandat, potrivit legii privind înfiinţarea, organizarea şi funcţionarea asociaţiilor;
- sume primite de membrii fondatori ai societăţilor constituite prin subscripţie publică;
- sumele primite de reprezentanţii în AGA, în CA, membrii directoratului şi ai consiliului de supraveghere, precum şi în comisia de cenzori;
- sumele primite de reprezentanţii în organisme tripartite;
- indemnizaţia lunară a asociatului unic, la nivelul valorii înscrise în declaraţia de asigurări sociale;
- indemnizaţia primită de salariaţi pe perioada delegării şi detaşării în interesul serviciului, pentru partea care depăşeşte limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin HG pentru personalul din instituţiile publice. Aceste prevederi se aplică şi în cazul salariaţilor persoanelor juridice străine;
- indemnizaţia primită de salariaţii unor angajatori nerezidenţi, pe perioada delegării şi detaşării, în România, în interesul serviciului, pentru partea care depăşeşte nivelul legal stabilit prin HG pentru ţara de rezidenţă a angajatorului nerezident, de care ar beneficia personalul din instituţiile publice din România, dacă s-ar deplasa în ţara respectivă;
- indemnizaţia administratorilor, precum şi suma din profitul net cuvenite administratorilor potrivit actului constitutiv sau stabilite de AGA;
- sume reprezentând salarii, diferenţe de salarii, dobânzi acordate în legătură cu acestea, precum şi actualizarea lor cu indicele de inflaţie, stabilite în baza unor hotărâri judecătoreşti rămase definitive şi irevocabile;
- orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor.

Scanned with OKEN Scanner

Venitul brut (VB) din salarii reprezintă suma veniturilor realizate de salariat pe fiecare loc de realizare a veniturilor.

Venitul net (VN) se determină prin *deducerea* din VB a următoarelor *cheltuieli:*

- contribuţiile obligatorii datorate, potrivit legii, pentru protecţia socială a şomerilor (0,5%), pentru asigurările sociale de sănătate (5,5%), contribuţia individuală la asigurările sociale (10,5%), precum şi alte contribuţii legale;
- o cotă de 15% din deducerea personală de bază, acordată cu titlu de cheltuială profesională la acelaşi loc de muncă.

VN = VB – Contribuţii obligatorii – Cheltuieli profesionale,

Determinarea impozitului pe venitul din salarii

Beneficiarii de venituri din salarii datorează un impozit lunar, final, care se calculează şi se reţine la sursă de către plătitorii de venituri.

Impozitul lunar se determină astfel:

- la locul unde se află funcţia de bază, prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de calcul determinate ca diferenţă între venitul net din salarii calculat prin deducerea din venitul brut a contribuţiilor sociale obligatorii şi următoarele:
  - deducerea personală acordată pentru luna respectivă;
  - cotizaţia sindicală plătită în luna respectivă;
  - contribuţiile la fondurile de pensii facultative, în conformitate cu legislaţia în materie, efectuate către entităţi autorizate, stabilite în UE;
- pentru veniturile obţinute în celelalte cazuri, prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de calcul determinate ca diferenţă între venitul brut şi contribuţiile sociale obligatorii aferente unei luni.

3. VENITURI DIN CEDAREA FOLOSONTEI UNOR BUNURI

Veniturile din cedarea folosinţei bunurilor sunt veniturile în bani şi/sau în natură, provenind din cedarea folosinţei bunurilor mobile şi imobile. În această categorie se cuprind veniturile din închirieri şi subînchirieri ale bunurilor imobile şi mobile, precum şi veniturile din arendarea bunurilor agricole, din patrimoniul personal. Acestea se stabilesc pe baza contractului încheiat între părţi şi se înregistrată la organul fiscal în a cărui rază teritorială se află domiciliul contribuabilului.

Stabilirea venitului net anual din cedarea folosinţei bunurilor

Venitul brut din cedarea folosinţei bunurilor, altele decât veniturile din arendarea bunurilor agricole, reprezintă totalitatea sumelor în bani şi/sau echivalentul veniturilor în natură stabilite potrivit contractului încheiat între părţi, pentru fiecare an fiscal, indiferent de momentul încasării acestora.

Venitul brut se majorează cu valoarea cheltuielilor ce cad, conform dispoziţiilor legale, în sarcina proprietarului dacă sunt efectuate de cealaltă parte.

Venitul brut, în cazul veniturilor obţinute din închirierea bunurilor mobile şi imobile, se stabileşte pe baza chiriei prevăzute în contractul încheiat între părţi pentru fiecare an fiscal, indiferent de momentul încasării chiriei.

Scanned with OKEN Scanner

Venitul net din cedarea folosinţei bunurilor se stabileşte prin deducerea din venitul brut a cheltuielilor determinate prin aplicarea cotei de 25% asupra venitului brut.
Venitul brut, în cazul veniturilor obţinute din arendarea bunurilor agricole se stabileşte pe baza raportului juridic/contractului încheiat între părţi şi reprezintă totalitatea sumelor încasate şi/sau echivalentul în lei al veniturilor în natură primite. În cazul în care arenda se exprimă în natură, evaluarea în lei se va face pe baza preţurilor medii ale produselor.
Venitul net din arendă se stabileşte la fiecare plată prin deducerea din venitul brut a cheltuielilor determinate prin aplicarea cotei de 25% asupra venitului brut.
Impozitul pe veniturile din arendă se calculează prin reţinere la sursă de către plătitorii de venit la momentul plăţii venitului, impozitul fiind final.

4. VENITURI DIN INVESTIŢII

Veniturile din investiţii cuprind:

- dividende;
- venituri impozabile din dobânzi;
- câştiguri din transferul titlurilor de valoare;
- venituri din operaţiuni de vânzare-cumpărare de valută la termen, pe bază de contract, precum şi orice alte operaţiuni similare;
- venituri din lichidarea unei persoane juridice.

Stabilirea venitului din investiţii

Câştigul/pierderea din transferul titlurilor de valoare, altele decât titlurile de participare la fondurile deschise de investiţii şi părţile sociale, reprezintă diferenţa pozitivă/negativă dintre preţul de vânzare şi preţul de cumpărare pe tipuri de titluri de valori, diminuată, după caz, cu costurile aferente tranzacţiei.
În cazul tranzacţiilor cu acţiuni primite de persoanele fizice cu titlu gratuit, în cadrul Programului de privatizare în masă, preţul de cumpărare la prima tranzacţionare va fi asimilat cu valoarea nominală a acestora.
În cazul tranzacţiilor cu acţiuni cumpărate la preţ preferenţial, în cadrul sistemului stock options plan, câştigul se determină ca diferenţă între preţul de vânzare şi preţul de cumpărare preferenţial, diminuat cu costurile aferente tranzacţiei.
În cazul transferului dreptului de proprietate asupra titlurilor de participare la fondurile deschise de investiţii, câştigul se determină ca diferenţă pozitivă între preţul de răscumpărare şi preţul de cumpărare/subscriere. Preţul de răscumpărare este preţul care i se cuvine investitorului la retragerea din fond. Preţul de cumpărare/subscriere este preţul plătit de investitor pt achiziţionarea titlului.
În cazul transferului dreptului de proprietate asupra părţilor sociale, câştigul din înstrăinare se determină ca diferenţă pozitivă între preţul de vânzare şi valoarea nominală/preţul de cumpărare. Începând cu a doua tranzacţie, valoarea nominală va fi înlocuită cu preţul de cumpărare, care include şi cheltuielile privind comisioanele, taxele aferente tranzacţiei şi alte chelt. similare justificate.

Scanned with OKEN Scanner

Câştigul net anual/Pierderea netă anuală din transferul titlurilor de valoare, altele decât părţile sociale şi valorile mobiliare în cazul societăţilor închise, se determină ca diferenţă între câştigurile şi pierderile înregistrate în cursul anului respectiv. Câştigul net anual/ Pierderea netă anuală se determină de contribuabil, pe baza declaraţiei privind venitul realizat. Câştigul net anual impozabil se determină de organul fiscal competent.

Pentru tranzacţiile cu titlurile de valoare, altele decât părţile sociale şi valorile mobiliare în cazul societăţilor închise, efectuate în cursul anului fiscal, fiecare intermediar, societate de administrare a investiţiilor în cazul răscumpărării de titluri de participare la fondurile deschise de investiţii sau alt plătitor de venit, după caz, are următoarele obligaţii:

- calcularea câştigului/pierderii la fiecare tranzacţie, efectuată pt. contribuabil;
- calcularea totalului câştigurilor/pierderilor pentru tranzacţiile efectuate în cursul anului pentru fiecare contribuabil;
- transmiterea în formă scrisă către fiecare contribuabil a informaţiilor privind totalul câştigurilor/pierderilor, pentru tranzacţiile efectuate în cursul anului, până în ultima zi a lunii februarie a anului curent, pentru anul expirat.
- depunerea la organul fiscal competent a declaraţiei informative privind câştigurile/pierderile, pentru fiecare contribuabil, până în ultima zi a lunii februarie a anului curent, pentru anul expirat.

Veniturile obţinute sub forma câştigurilor din operaţiuni de vânzare-cumpărare de valută la termen, pe bază de contract, precum şi orice alte operaţiuni de acest gen reprezintă diferenţele de curs favorabile rezultate din aceste operaţiuni, în momentul încheierii operaţiunii şi evidenţierii în contul clientului. Câştigul net anual se determină ca diferenţă între câştigurile şi pierderile înregistrate în cursul anului respectiv din astfel de operaţiuni. Câştigul net anual se pe baza declaraţiei privind venitul realizat. Pentru tranzacţiile din anul fiscal, fiecare intermediar sau plătitor de venit, după caz, are următoarele obligaţii:

- calcularea câştigului anual/pierderii anuale pentru tranzacţiile efectuate în cursul anului pentru fiecare contribuabil;
- transmiterea informaţiilor privind câştigul/pierderea anuală, precum şi impozitul calculat şi reţinut ca plată anticipată.

5. VENITURI DIN PENSII

Veniturile din pensii reprezintă sume primite ca pensii de la fondurile înfiinţate din contribuţiile sociale obligatorii, făcute către un sistem de asigurări sociale, inclusiv cele din schemele facultative de pensii ocupaţionale, şi cele finanţate de la bugetul de stat.

Venitul net din pensie reprezintă diferenţa dintre venitul brut din pensie şi contribuţia la asigurările sociale de stat.

Scanned with OKEN Scanner

Venitul brut din pensie reprezintă sumele plătite cu titlu de pensii de asigurările sociale de stat, după caz, pensii plătite din bugetul statului, pensii suplimentare inclusiv majorarea acordată pentru asigurările sociale de sănătate.

Venitul impozabil lunar din pensii se stabileşte prin deducerea din venitul din pensie, în ordine, a următoarelor:

- contribuţii sociale obligatorii calculate, reţinute şi suportate de pers. fizică;
- suma neimpozabilă lunară de 1.000 lei;
- deducerea specială pentru credite.

6. VENITURI DIN ACTIVITĂŢI AGRICOLE

Veniturile din activităţi agricole sunt venituri obţinute din următoarele *activităţi:*

- cultivarea produselor agricole vegetale;
- exploatarea plantaţiilor viticole, pomicole, arbuştilor fructiferi şi altele asemenea;
- creşterea şi exploatarea animalelor, inclusiv din valorificarea produselor de origine animală, în stare naturală.

Veniturile obţinute din valorificarea produselor mai sus menţionate în altă modalitate decât în stare naturală reprezintă venituri din activităţi independente şi se supun regulilor de impunere respective. Veniturile din silvicultură şi piscicultură se supun impunerii veniturilor din activităţi independente, venitul net anual fiind determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă.

Venituri neimpozabile

Produse vegetale	Suprafaţă până la	Animale	Nr. maxim de capete
Cereale	2 ha	Vaci	2
Plante oleaginoase	2 ha	Bivoliţe	2
Cartof	2 ha	Oi	50
Sfecla de zahăr	2 ha	Capre	25
Tutun	1 ha	Porci pt îngrăşat	6
Hamei pe rod	2 ha	Păsări de curte	100
Legume în câmp	0,5 ha	Albine	75 familii
Legume în spaţii protejate	0,2 ha		
Leguminoase pt boabe	1,5 ha		
Pomi pe rod	1,5 ha		
Vie pe rod	1 ha		
Arbuşti fructiferi	1 ha		
Plante ornamentale	0,3 ha		

De asemenea, nu sunt venituri impozabile veniturile obţinute din exploatarea păşunilor şi fâneţelor naturale.

Scanned with OKEN Scanner

7. VENITURI DIN PREMII ŞI JOCURI DE NOROC

Veniturile din jocuri de noroc cuprind câştigurile realizate ca urmare a participării la jocuri de noroc, inclusiv cele de tip jackpot, definite conform normelor metodologice, altele decât cele realizate la jocuri de tip cazino şi maşini electronice cu câştiguri.

Veniturile obţinute sub formă de premii şi prime pot fi:

- prime în bani şi/sau în natură sub forma premiilor pentru sportivi;
- premiile pentru antrenori şi alţi tehnicieni;
- primele de lot;
- premiile acordate oamenilor de cultură, ştiinţă şi artă la festivaluri şi alte concursuri internaţionale;
- orice alte câştiguri de aceeaşi natură.

Venitul net este diferenţa dintre venitul din premii şi suma reprezentând venit neimpozabil.

Veniturile sub formă de premii se impun, prin reţinerea la sursă, cu o cotă de 16% aplicată asupra venitului net realizat din fiecare premiu. Impozitul calculat şi reţinut în momentul plăţii este impozit final.

Veniturile din jocuri de noroc se impun, prin reţinerea la sursă, cu o cotă de 25% aplicată asupra venitului net. Venitul net se calculează la nivelul câştigurilor realizate într-o zi de la acelaşi organizator sau plătitor.

Nu sunt impozabile veniturile obţinute din premii şi din jocuri de noroc, în bani şi/sau în natură, sub valoarea sumei neimpozabile stabilită în sumă de 600 lei, realizate de contribuabil:

- pentru fiecare premiu;
- pentru câştigurile din jocuri de noroc, de la acelaşi organizator sau plătitor într-o singură zi.

8. VENITURI DIN TRANSFERUL PROPRIETĂŢILOR IMOBILIARE

Sunt supuse impozitării veniturile realizate din transferul dreptului de proprietate asupra construcţiilor de orice fel şi terenul aferent acestora, precum şi veniturile realizate din transferul dreptului de proprietate asupra terenurilor de orice fel, fără construcţii.

Venitul impozabil din transferul proprietăţilor imobiliare reprezintă diferenţa favorabilă dintre valoarea de înstrăinare a proprietăţilor imobiliare, terenuri şi/sau construcţii, şi valoarea de bază a acestora.

Impozitul pe venitul din transferul proprietăţilor imobiliare se calculează astfel:

- pentru construcţiile de orice fel cu terenurile aferente acestora, precum şi pentru terenurile de orice fel fără construcţii, dobândite într-un termen de până la 3 ani:
  - 3% până la valoarea de 200.000 lei inclusiv;
  - peste 200.000, 6.000 + 2% calculat la valoarea ce depăşeşte 200.000 lei;

Scanned with OKEN Scanner

- pentru imobilele dobândite la o dată mai mare de 3 ani:
  - 2% până la valoarea de 200.000 lei inclusiv;
  - peste 200.000 lei, 4.000 lei + 1% calculat la valoarea ce depăşeşte 200.000 lei inclusiv.

Impozitul pe venitul din transferul proprietăţilor imobiliare nu se datorează:

- la dobândirea dreptului de proprietate asupra terenurilor şi construcţiilor de orice fel, prin reconstituirea dreptului de proprietate în temeiul legilor speciale;
- la dobândirea dreptului de proprietate cu titlul de donaţie între rude şi afini până la gradul al III-lea inclusiv, precum şi între soţi.

Impozitul se calculează la valoarea declarată de părţi în actul prin care se transferă dreptul de proprietate. În cazul în care valoarea declarată este inferioară valorii stabilite prin expertiză de camera notarilor publici, impozitul se va calcula la nivelul valorii stabilite prin expertiză, cu excepţia tranzacţiilor încheiate între rude ori afini până la gradul al II-lea inclusiv, precum şi între soţi, caz în care impozitul se calculează la valoarea declarată de părţi în actul prin care se transferă dreptul de proprietate.

În cazul în care transferul dreptului de proprietate, se realizează prin hotărâre judecătorească, impozitul se calculează şi se încasează de către organul fiscal competent. Instanţele judecătoreşti care pronunţă hotărâri judecătoreşti definitive şi irevocabile comunică organului fiscal hotărârea şi documentaţia aferentă.

Scanned with OKEN Scanner

ANEXA 2[257]

ALCOOL ŞI BĂUTURI ALCOOLICE

Berea[258] reprezintă orice produs încadrat la codul NC 2203 00 sau care conţine un amestec de bere şi de băuturi nealcoolice, încadrat la codul NC 2206 00, cu o concentraţie alcoolică > de 0,5%. Pentru berea produsă de *micii producători independenţi*[259], ce nu depăşeşte 200.000 hl/an, se aplică accize reduse.

Vinurile.[260]

a) vinuri liniştite, sunt produsele încadrate la codurile NC 2204 şi 2205 şi care:

- au o concentraţie alcoolică mai mare de 1,2%, dar care nu depăşeşte 15%, şi la care alcoolul conţinut rezultă în întregime din fermentare;
- au o concentraţie alcoolică mai mare de 15%, dar care nu depăşeşte 18% şi au fost obţinute fără nicio îmbogăţire şi la care alcoolul conţinut rezultă în întregime din fermentare;

b) vinuri spumoase, sunt produsele încadrate la codurile NC 2204 10, 2204 21 10, 2204 29 10 şi 2205 şi care:

- sunt prezentate în sticle închise, cu dop tip "ciupercă", fixat cu ajutorul legăturilor, sau care sunt sub presiune datorată dioxidului de carbon în soluţie egală sau mai mare de 3 bari;
- au o concentraţie alcoolică care depăşeşte 1,2%, dar care nu depăşeşte 15%, şi la care alcoolul conţinut rezultă în întregime din fermentare.

Băuturi fermentate, altele decât bere şi vinuri.[261]

a) băuturi fermentate liniştite, sunt produsele care se încadrează la codurile NC 2204 şi 2205, precum şi produsele încadrate la codurile NC 2206 00, având:

- concentraţie alcoolică între 1,2% şi 10%;
- concentraţie alcoolică ce depăşeşte 10%, dar nu depăşeşte 15%, şi la care alcoolul conţinut rezultă în întregime din fermentare;

b) băuturi fermentate spumoase sunt produsele care se încadrează la codurile NC 2206 00 31, 2206 00 39, 2204 10, 2204 21 10, 2204 29 10 şi 2205, care sunt

---

[257] Legea nr 571/2003 privind Codul Fiscal, publicată în MO nr 927/2003 cu modificările şi completările ulterioare.

[258] Este exceptată de la plata accizelor **berea** fabricată de persoana fizică şi consumată de către aceasta şi membrii familiei sale, cu condiţia să nu fie vândută.

[259] *Mici producători de bere independenţi* sunt toţi operatorii economici care: sunt producători din punct de vedere juridic şi economic, sunt independenţi faţă de orice alt producător; utilizează instalaţii distincte de cele ale altor fabrici; folosesc spaţii de producţie diferite de cele ale oricărui alt producător şi nu funcţionează sub licenţa altui producător.

[260] Este exceptat de la plata accizelor **vinul** fabricat de persoana fizică şi consumat de către aceasta şi membrii familiei sale, cu condiţia să nu fie vândut.

[261] Sunt exceptate de la plata accizelor **băuturile fermentate, altele decât bere şi vinuri**, fabricate de persoana fizică şi consumate de către aceasta şi membrii familiei sale.

Scanned with OKEN Scanner

prezentate în sticle închise, cu dop tip "ciupercă", fixat cu ajutorul legăturilor, sau care sunt sub presiune datorată dioxidului de carbon de minim 3 bari şi care:

- au o concentraţie alcoolică între 1,2% şi 13%;
- au o concentraţie alcoolică între 13% şi 15%, şi la care alcoolul conţinut rezultă în întregime din fermentare.

Produse intermediare sunt produsele care au o concentraţie alcoolică între 1,2% şi 22% şi care se încadrează la codurile NC 2204, 2205 şi 2206. De asemenea, se consideră produs intermediar orice băutură fermentată liniştită, care are o concentraţie alcoolică ce depăşeşte 5,5% şi care nu rezultă în întregime din fermentare, iar ponderea de alcool absolut (100%) este în proporţie de peste 50% provenită din baza fermentată liniştită, inclusiv vin şi bere. De asemenea, se consideră produs intermediar şi orice băutură fermentată spumoasă, care are o concentraţie alcoolică ce depăşeşte 8,5% şi care nu rezultă în întregime din fermentare, iar ponderea de alcool absolut (100%) este în proporţie de peste 50% provenită din baza fermentată liniştită, inclusiv vin.

Alcool etilic.

- toate produsele care au o concentraţie alcoolică ce depăşeşte 1,2% şi care sunt încadrate la codurile NC 2207 şi 2208;
- produsele care au o concentraţie alcoolică ce depăşeşte 22% şi care sunt cuprinse în codurile NC 2204, 2205 şi 2206;
- ţuică şi rachiuri de fructe;
- băuturi spirtoase potabile care conţin produse, în soluţie sau nu.

Ţuica şi rachiurile de fructe destinate consumului propriu al gospodăriilor individuale, în limita unei cantităţi de cel mult 50 de litri de produs pentru fiecare gospodărie individuală/an, cu concentraţia alcoolică de 100% în volum, se accizează prin aplicarea unei cote de 50% din cota standard a accizei aplicate alcoolului etilic, cu condiţia să nu fie vândute.

Pentru alcoolul etilic produs în micile distilerii, a căror producţie nu depăşeşte 10 hectolitri alcool pur/an, se aplică accize specifice reduse.

Beneficiază de nivelul redus al accizelor micile distilerii independente din punct de vedere juridic şi economic, care nu funcţionează sub licenţa unei alte distilerii şi care îndeplinesc condiţiile prevăzute de normele metodologice.

TUTUN

Ţigarete sunt rulourile de tutun:

- destinate fumatului care nu sunt ţigări sau ţigări de foi;
- care se pot introduce într-un tub de hârtie de ţigarete, prin simpla mânuire neindustrială;
- care se pot înfăşura în hârtie de ţigarete, prin simpla mânuire neindustrială;
- orice produs care conţine total sau parţial alte substanţe decât tutunul, dar care respectă criteriile prevăzute mai sus.

Scanned with OKEN Scanner

Ţigări şi ţigări de foi.

Se consideră *ţigări* sau *ţigări de foi*, dacă, având în vedere proprietăţile acestora şi aşteptările obişnuite ale clienţilor, pot şi au rolul exclusiv de a fi fumate ca atare:

- rulourile de tutun cu un înveliş exterior din tutun natural;
- rulourile de tutun cu umplutură mixtă mărunţită şi cu înveliş exterior de culoarea obişnuită a unei ţigări de foi, din tutun reconstituit, care acoperă în întregime produsul, inclusiv, după caz, filtrul, cu excepţia vârfului în cazul ţigărilor de foi cu vârf, dacă masa unitară, fără a include filtrul sau muştiucul, nu este mai mică de 2,3 g şi nici mai mare de 10 g, şi circumferinţa a cel puţin o treime din lungime nu este mai mică de 34 mm;
- produsele alcătuite parţial din substanţe altele decât tutun şi care îndeplinesc criteriile prevăzute mai sus.

Tutun de fumat.

- tutunul tăiat sau fărâmiţat într-un alt mod, răsucit ori presat în bucăţi şi care poate fi fumat fără prelucrare industrială ulterioară;
- deşeuri de tutun[262] puse în vânzare cu amănuntul care pot fi fumate;

De asemenea, se consideră *tutun de fumat fin tăiat, destinat rulării în ţigarete*:

- tutunul de fumat pentru care mai mult de 25% din greutate o reprezintă particulele de tutun ce au o lăţime de tăiere sub 1,5 mm;
- tutunul de fumat pentru care mai mult de 25% din greutate o reprezintă particulele de tutun care au o lăţime de tăiere mai mare de 1,5 mm, dacă tutunul de fumat este vândut ori destinat vânzării pentru rularea în ţigarete.

Produsele care nu conţin tutun şi care sunt utilizate exclusiv în scopuri medicale nu sunt tratate ca tutun prelucrat.

Toţi operatorii economici plătitori de accize pentru tutunul prelucrat au obligaţia de a prezenta autorităţii competente liste cuprinzând date cu privire la produsele accizabile eliberate pentru consum.

PRODUSE ENERGETICE

Produsele energetice pentru care se datorează accize sunt:

- benzina cu plumb cod NC 2710 11 31, 2710 11 51 şi 2710 11 59;
- benzina fără plumb cod NC 2710 11 31, 2710 11 41, 2710 11 45 şi 2710 11 49;
- motorina cod NC de la 2710 19 41 până la 2710 19 49;
- kerosenul cod NC 2710 19 21 şi 2710 19 25;
- gazul petrolier lichefiat cod NC de la 2711 12 11 până la 2711 19 00;
- gazul natural cod NC 2711 11 00 şi 2711 21 00;
- păcura cod NC de la 2710 19 61 până la 2710 19 69;
- cărbunele şi cocsul cod NC 2701, 2702 şi 2704.

[262] *Deşeuri de tutun* sunt considerate ca fiind resturi de foi de tutun şi produse secundare obţinute la prelucrarea tutunului sau fabricarea produselor din tutun.

Scanned with OKEN Scanner

Produsele energetice, altele decât cele prevăzute mai sus, sunt supuse unei accize dacă sunt destinate a fi utilizate, puse în vânzare ori utilizate drept combustibil pentru încălzire sau combustibil pentru motor. Nivelul accizei va fi fixat în funcţie de destinaţie, la nivelul aplicabil combustibilului pentru încălzire sau combustibilului pentru motor echivalent.

Consumul de produse energetice în incinta unui loc de producţie de produse energetice nu este considerat a fi un fapt generator de accize în cazul în care consumul constă în produse energetice produse în incinta acelui loc de producţie. Când acest consum se efectuează în alte scopuri decât cel de producţie şi, în special, pentru propulsia vehiculelor, se consideră fapt generator de accize.

Energie electrică este produsul cu codul NC 2716 şi este supus accizelor, iar acciza devine exigibilă la momentul furnizării energiei electrice către consumatorii finali.

Operatorii economici autorizaţi în domeniul energiei electrice au obligaţia de a se înregistra la Autoritatea Naţională de Reglementare în Domeniul Energiei (ANRE).

Atunci când energia electrică este furnizată în România de un distribuitor sau redistribuitor din alt stat membru, care nu este înregistrat în România, acciza devine exigibilă la furnizarea către consumatorul final şi va fi plătită de o societate desemnată de distribuitor sau redistribuitor, care este înregistrată la ANRE.

Scanned with OKEN Scanner

ANEXA 3[263]

ALTE PRODUSE ACCIZABILE

Sunt supuse accizelor:

- cafeaua verde, cu codurile NC 0901 11 00 şi 0901 12 00;
- cafeaua prăjită, inclusiv cafeaua cu înlocuitori, cu codurile NC 0901 21 00, 0901 22 00 şi 0901 90 90;
- cafeaua solubilă, inclusiv amestecuri cu cafea solubilă, cu codurile NC 2101 11 şi 2101 12;
- berea/baza de bere din amestecul cu băuturi nealcoolice, la care ponderea gradelor Plato provenite din malţ, cereale malţificabile şi/sau nemalţificabile este mai mică de 30% din numărul total de grade Plato;
- băuturile fermentate, altele decât bere şi vinuri la care ponderea de alcool absolut (100%) provenită din fermentarea exclusivă a fructelor, sucurilor de fructe şi sucurilor concentrate de fructe este mai mică de 50%;
- bijuteriile din aur şi/sau platină cu codul NC 7113 19 00, cu excepţia verighetelor;
- confecţiile din blănuri naturale, cu codurile NC: 4303 10 10 şi 4303 10 90;
- iahturile şi alte nave şi ambarcaţiuni cu sau fără motor pentru agrement, cu codurile NC: 8903 91, 8903 92 şi 8903 99, cu excepţia celor destinate utilizării în sportul de performanţă;
- autoturismele şi autoturismele de teren, inclusiv cele importate sau achiziţionate intracomunitar, noi sau rulate, cu codurile NC: 8703 23, 8703 24 şi 8703 33, a căror capacitate cilindrică este mai mare sau egală cu 3.000 cm^3, cu excepţia celor încadrate în categoria vehiculelor istorice definite conform prevederilor OG 27/2011 privind transporturile rutiere, cu modificările şi completările ulterioare;
- armele, altele decât cele cu destinaţie militară sau de tir sportiv, cu codurile NC: 9302 00 00, 9303, 9304 00 00 și munițiile aferente cu codurile NC: 9306 21, 9306 29, 9306 30;
- motoarele cu puterea de peste 100CP, destinate iahturilor şi altor nave şi ambarcaţiuni pentru agrement, cu codurile NC: 8407 21, 8407 29 şi 8408 10.

[263] Legea nr 571/2003 privind Codul Fiscal, publicată în MO nr 927/2003 cu modificările şi completările ulterioare.

Scanned with OKEN Scanner

ISBN 978-606-28-0641-5

Scanned with OKEN Scanner

www.editurauniversitara.ro